

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Вищого навчального закладу Укоопспілки  
«Полтавський університет економіки і торгівлі»  
18 квітня 2019 року № 88-Н

Форма № П-4.04

**ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД УКООПСІЛКИ  
«ПОЛТАВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ»**

Інститут економіки, управління та інформаційних технологій  
Форма навчання заочна  
Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

**Допускається до захисту**

Завідувач кафедри \_\_\_\_\_ доц. В.А. Кулик  
«\_\_\_» листопада 2019 р.

**ДИПЛОМНА РОБОТА**

**на тему: «Облік і аудит нематеріальних активів: проблеми теорії та  
практики»**

(за матеріалами ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат», м. Дніпро)

**зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»**

**за освітньою програмою «Облік і аудит»**

**ступеня «магістр»**

**Виконавець роботи      Яблонько Юлія Юріївна**

\_\_\_\_\_ 26.11.2019 р.

**Науковий керівник      к.е.н., доцент Карпенко Євгенія Анатоліївна**

\_\_\_\_\_ 26.11. 2019 р.

**Полтава – 2019**

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП.....</b>	<b>3</b>
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ .....</b>	<b>7</b>
1.1. Економічна сутність, порядок класифікації, визнання та оцінки нематеріальних активів .....	7
1.2. Нормативно-інформаційне забезпечення обліку і аудиту нематеріальних активів .....	19
1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліково-аналітичної роботи суб'єкта дослідження .....	25
Висновки за розділом 1.....	34
<b>РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ.....</b>	<b>36</b>
2.1. Сучасний стан та проблеми обліку нематеріальних активів .....	36
2.2. Особливості методики обліку нематеріальних активів .....	50
2.3. Проблеми розкриття інформації про нематеріальні активи у звітності підприємства та напрями удосконалення їх обліку .....	59
Висновки за розділом 2.....	71
<b>РОЗДІЛ 3. СТАН, ПРОБЛЕМИ ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ.....</b>	<b>74</b>
3.1. Сучасний стан та практика організації аудиту нематеріальних активів .....	74
3.2. Проблеми і напрями удосконалення методики аудиту нематеріальних активів .....	81
3.3. Узагальнення та реалізація результатів аудиту нематеріальних активів .....	91
Висновки за розділом 3.....	96
<b>ВИСНОВКИ.....</b>	<b>98</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ.....</b>	<b>105</b>
<b>ДОДАТКИ.....</b>	<b>115</b>

## ВСТУП

Сучасний етап розвитку світової цивілізації характеризується як інформаційне суспільство, у якому знання суттєво активізують процеси формування нематеріальних активів, які за багатьма параметрами домінують над матеріальними.

Відповідно, інформація щодо витрат на створення нематеріальних активів набуває ознак важливого виробничого ресурсу. Це означає, що тільки матеріальні засоби виробництва не можуть вважатись домінуючою умовою максимізації прибутку, оскільки комерційний успіх суб'єктів господарювання значною мірою залежить від ефективної взаємодії всіх елементів зовнішнього та внутрішнього середовища їх функціонування, тобто налагодження на цій основі своєрідного інтелектуального виробництва.

У сучасній системі бухгалтерського обліку нематеріальні активи відображаються як права інтелектуальної власності (свідоцтва, ліцензії, патенти). Водночас питання обліку інтелектуальної власності, створеної в процесі інтелектуальної діяльності суб'єкта господарювання поки що дослідженні не повною мірою. Оскільки нематеріальні активи є не тільки об'єктами прав інтелектуальної власності, але й інструментом захисту результатів інноваційної діяльності, виникає проблема у комплексному забезпеченні управління нематеріальними активами та їх аудиту.

Проблемні питання щодо природи та особливостей обліку і аудиту нематеріальними активами відображені у дослідженнях багатьох вітчизняних та зарубіжних фахівців, зокрема І.А.Бланка, О.В.Мельника, В.І. Осипова, О.Г. Мендрула, Е. Брукінга, Д.Нортон, Р.Каплана, М. Данько, Д.М. Стеценка, С.В. Онишко. Серед зарубіжних та вітчизняних вчених проблемам методології бухгалтерського обліку, загалом, та нематеріальних активів, зокрема, значну увагу приділяли Д. Андріссен, В.С. Аптон, М.І. Бондар, Р.П. Булига, Ф.Ф. Бутинець, Дж. Гатфрі, С.Ф. Голов, Т.В. Давидюк, Ю. Даум, Р.К. Елліот, В.М.

Жук, О.В. Кантаєва, Я.Д. Крупка, С.А. Кузнєцова, С.А. Кузубов, І.Д.Лазаришина, Б. Лев, С.О. Левицька, С.Ф. Легенчук, Н.М. Малюга, В.Б. Моссаковський, Л.В. Нападовська, В.Ф. Палій, О.М. Петрук, М.С. Пушкар, Р. Рослендер, Р. Тіссен, Л.В. Чижевська, М.М. Шигун, І.Й. Яремко та ін.

Віддаючи належне плідній праці вітчизняних і зарубіжних вчених та визнаючи значимість здобутих ними результатів, слід визнати, що окремі теоретичні, методичні й практичні проблеми бухгалтерського обліку та аудиту нематеріальних активів потребують доопрацювань. Зокрема, до таких питань належать: уточнення підходів до трактування сутності нематеріальних активів та їхньої класифікації; удосконалення документального оформлення операцій з нематеріальними активами в системі обліку і аудиту; подальший розвиток методики оцінки нематеріальних активів; узгодження методики бухгалтерського обліку операцій з надходження, руху та вибуття нематеріальних активів.

Необхідність подальшого розвитку теоретичних засад, удосконалення організаційних і методичних положень бухгалтерського обліку та аудиту нематеріальних активів з урахуванням вітчизняного та зарубіжного досвіду в контексті розбудови ефективного обліково-аналітичного управління вказаним об'єктом, зумовили вибір теми дипломної роботи і підтверджують її актуальність.

Метою дипломної роботи є обґрунтування теоретичних положень і розроблення практичних рекомендацій, спрямованих на вдосконалення методики і організації обліку і аудиту нематеріальних активів на підприємстві.

Відповідно до поставленої мети у дипломній роботі передбачено виконання комплексу взаємопов'язаних завдань, зокрема:

- розкрити економічну сутність, порядок класифікації, визнання та оцінки нематеріальних активів;
- дослідити нормативно-інформаційне забезпечення обліку і аудиту нематеріальних активів;
- надати характеристику фінансово-господарської діяльності

досліджуваного підприємства та постановки обліково-аналітичної роботи на ньому;

- розкрити сучасний стан та проблеми обліку нематеріальних активів;
- дослідити особливості методики обліку нематеріальних активів;
- обґрунтувати проблеми розкриття інформації про нематеріальні активи у звітності підприємства та напрями удосконалення їх обліку;
- дослідити організацію та методику аудиту нематеріальних активів;
- визначити порядок узагальнення та реалізації результатів аудиту нематеріальних активів.

Об'єктом дослідження є процес надходження, використання та вибуття нематеріальних активів в господарській діяльності підприємства.

Предметом дослідження є комплекс теоретичних, методологічних та практичних аспектів обліку і аудиту господарських операцій з нематеріальними активами суб'єкта господарювання.

Суб'єктом дослідження обрано Приватне акціонерне товариство «Дніпропетровський меблевий комбінат» (далі - ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат»).

Під час проведення дипломного дослідження застосовано загальнонаукові та специфічні методи пізнання. Дослідження базувалося на єдності діалектичного й історичного методів пізнання господарських явищ і процесів.

У процесі дослідження застосовувалися спеціальні та загальнонаукові методи пізнання. Методологічною та теоретичною основами дипломної роботи є діалектичний метод пізнання економічних процесів. В процесі дослідження було використано наступні методи: причинно-наслідкового зв'язку, історичний та логічний – для визначення нематеріальних активів у системі об'єктів бухгалтерського обліку; теоретичного узагальнення та порівняння – для удосконалення класифікаційних ознак, при відображенні в обліку об'єктів права інтелектуальної власності, що визнаються нематеріальними активами; аналізу та синтезу, індукції та дедукції – для визначення стану та перспектив

розвитку процесів надходження та використання нематеріальних активів в бухгалтерському обліку і аудиті; графічний – для наочного представлення аналітичних даних.

Інформаційною базою дипломної роботи є інформаційно-аналітичні матеріали та науково-методичні розробки вітчизняних і зарубіжних учених, спеціальна періодична література з питань обліку і аудиту нематеріальних активів, нормативно-правові акти України, міжнародні стандарти фінансової звітності, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інтернет-ресурси, а також дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» за 2016-2018 роки.

Практичне значення одержаних результатів полягає у їх спрямованості на удосконалення обліку і аудиту нематеріальних активів суб'єкта господарювання.

## **РОЗДІЛ 1**

### **ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ**

#### **1.1. Економічна сутність, порядок класифікації, визнання та оцінки нематеріальних активів**

На сучасному етапі розвитку економіки все більшого значення набувають питання оцінки та ідентифікації нематеріальних активів. Разом з тим, багато керівників ще не до кінця розуміють значення того внеску, який дають нематеріальні активи у процесі їх використання.

В процесі порівняння частки нематеріальних активів у структурі фінансової звітності українських та зарубіжних підприємств бачимо, що за кордоном даному об'єкту бухгалтерського обліку приділяються значно більше уваги. Причинами такої ситуації є несформований ринок нематеріальних активів, недосконала нормативно-законодавча база, розбіжності в області облікового регулювання тощо.

Окрім цього слід зазначити, що унікальні об'єкти нематеріальних активів часто не відображаються у структурі активів, або ж якщо і відображаються, то за вартістю, яка є нижчою ринкової, що приводить до заниження майнового стану та інвестиційної привабливості підприємства. Все це викликає потребу в уточненні окремих проблемних питань щодо визнання та оцінки нематеріальних активів.

Нематеріальні активи – це новий об'єкт бухгалтерського та податкового обліку для України, що узагальнює особливі види активів підприємства, а також характеризує його економічний потенціал і фінансову стабільність. Саме поняття нематеріальних активів з'явилося в Україні з початком розвитку ринкових відносин, тобто в період, коли з'явилася об'єктивна необхідність їх використання підприємствами, а це, в свою чергу, поклало початок проблем і

відображення їх в обліку.

Ряд вітчизняних науковців, які досліджують проблеми ідентифікації та оцінки нематеріальних активів, мають своє бачення щодо трактування даного об'єкта обліку.

Так, В. П. Завгородній вважає, що нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, адміністративних цілей чи надання в оренду іншим особам [32].

Бойчик І.М. зазначає, що нематеріальні активи – це права власності та захист доступу до нематеріальних ресурсів підприємства та їх використання в господарській діяльності з метою одержання доходу [11].

Досить цікавим є трактування нематеріальних активів І.І. Пилипенком. Під останніми він пропонує розуміти складову частину потенціалу підприємства, здатну забезпечувати економічну користь протягом відносно тривалого періоду. Характерними рисами цих ресурсів є брак матеріальної основи здобування доходів та невизначеність розмірів майбутнього прибутку від їхнього використання [63].

С.Ф. Покропивний розрізняє поняття нематеріальні ресурси і нематеріальні активи, де останні – це доступ до прав власності автора, які захищено правами, "що самі по собі і є нематеріальними активами" [48].

С.А. Кузубов та А.А. Фадєєва, як зазначає О.В. Вакун, для найменування нематеріальних активів використовують поняття «інтелектуальні активи» [18, с. 213]. Однак, на нашу думку, слід погодитися із твердженням О.В. Вакун, що дане поняття не повністю відповідає сутності таких ресурсів, оскільки не всі вони виникли в результаті інтелектуальної діяльності або прирівняні до таких активів, що зумовлює недоцільність використання поняття «інтелектуальні активи» в бухгалтерській термінології [18, с. 213].

Виходячи із цього можна зробити висновок, що «інтелектуальні активи» є



вужчим поняттям і є лише частиною нематеріальних активів.

Т. Банасько зазначає, що виходячи з того, що комп'ютерна програма, програма забезпечення обчислювальної техніки чи інші нематеріальні об'єкти, які підприємство планує використовувати менше року не є нематеріальними активами [7, с. 31].

На нашу думку, нематеріальні активи – це цінності, якими володіє підприємство та не являються фізичними матеріальними об'єктами, але мають вартісну та грошову оцінку завдяки можливості використання та отримання від них доходу.

Методологічною радою з питань бухгалтерського обліку розроблена класифікація нематеріальних активів у розрізі однорідних груп, яка викладена в П(С)БО 8 [72], а саме:

- права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо);
- права користування майном (право на користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);
- права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;
- права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау, захист від несумлінної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;
- авторське право та суміжні з ними права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для ЕОМ, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;

– інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

Таку класифікацію наведено і в інших нормативно-правових документах. Вона дозволяє віднести нематеріальні активи до відповідної групи за правовою ознакою та привласнити номер облікового рахунку.

Однак розглянута класифікація нематеріальних активів не єдина. Так, у МСБО 38 «Нематеріальні активи» [54] у рекомендаційній формі наведено перелік окремих класів нематеріальних активів, до яких відносять:

- назви брендів;
- заголовки та назви видань;
- комп'ютерне програмне забезпечення;
- ліцензії та привілеї;
- авторські права, патенти й інші права на промислову власність, права на обслуговування та експлуатацію;
- рецепти, формули, моделі, проекти й прототипи;
- нематеріальні активи на етапі розроблення. Аналіз підходів до класифікації нематеріальних активів учених-економістів свідчить, що запропоновані ними ознаки класифікаційних груп різняться за змістом і кількістю.

Так, І.А. Бігдан [10] для класифікації нематеріальних активів пропонує встановлювати такі ознаки:

- об'єкт права;
- функціональне призначення;
- спосіб придбання;
- характер володіння;
- наявність зносу;
- термін корисного використання; застосування у діяльності;
- період отримання очікуваних економічних вигод;
- рівень правової охорони;
- місце використання;

- можливість ідентифікації;
- спосіб оцінювання;
- джерела придбання;
- характер участі у виробництві продукту;
- вплив на фінансовий результат;
- ступінь ліквідності;
- ступінь ризику вкладень капіталу в активи.

Ця класифікація охоплює значний обсяг об'єктів нематеріальних активів і надає їм детальну характеристику, вона призначена не лише для проведення ідентифікації об'єктів, а й для розв'язання інших облікових завдань. Проте все одно потребує вдосконалення.

На думку Т.В. Польової [70], для раціональної організації обліку та ефективного управління нематеріальними активами необхідно класифікувати їх за такими ознаками:

- видами прав;
- станом використання;
- строком корисного використання;
- періодом отримання очікуваної економічної вигоди;
- ступенем ризику вкладень капіталу в нематеріальні активи;
- напрямками вибуття.

Класифікацію, в якій визначну роль відіграє правове обґрунтування використання нематеріальних активів, наводить Т.Г. Мельник [50]. Поділ об'єктів відбувається за такими ознаками:

- напрямками вибуття;
- характером функцій у суспільстві;
- правами використання нематеріальних активів;
- господарсько-обліковими ознаками;
- ознаками цілого;
- способом отримання;
- наявністю творчого елемента;

- з точки зору обліку;
- згідно з європейськими стандартами.

Як бачимо, класифікаційних ознак для групування нематеріальних активів запропоновано чимало. Кожна з них дозволяє отримати необхідну інформацію і розв'язати певні завдання бухгалтерського, податкового, управлінського обліку, економічного аналізу, менеджменту тощо. Із цією думкою погоджується В.В. Ясишена [102], яка пропонує ознаки нематеріальних активів, що дозволяють охопити весь спектр завдань бухгалтерського обліку.

Сучасні умови розвитку ринку, висока конкуренція та технологічний прогрес вимагають від всіх підприємств необхідності використання нематеріальних активів.

Функціонування підприємства стає практично неможливим без їх наявності на підприємстві. Використання нематеріальних активів на підприємстві, а також методологія їх обліку в Україні здійснюється відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [72], питання податкового обліку нематеріальних активів регламентується Податковим кодексом України [69]. В зарубіжній практиці облік нематеріальних активів ведеться відповідно до Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» [54]. Згідно з вказаних нормативно-правових активів нематеріальні активи трактують наступним чином (рис. 1.1).

Щодо оцінки, то з міжнародної точки зору, остання – це процес визначення грошових сум, за якими мають визнаватися і відображатися елементи фінансових звітів в балансі та звіті про фінансові результати.

У фінансових звітах, відповідно за міжнародними стандартами використовують кілька різних основ оцінки з різним ступенем та в різних комбінаціях, а саме: історичну собівартість (первісна); поточну собівартість; вартість реалізації (погашення); теперішню вартість.

Для визначення вартості активів інтелектуальної власності та нематеріальних активів у цілому, так само, як і в процесі оцінки іншого майна підприємства, відповідно до міжнародних стандартів оцінки використовують

три основні підходи: витратний, прибутковий (дохідний), ринковий.



**Рис. 1.1. Визначення нематеріальних активів в Україні та за кордоном [узагальнення автора]**

Слід також зазначити, що на законодавчому ж рівні не визначено метод, за яким необхідно оцінювати нематеріальні активи, що, з одного боку, дає можливість власнику підприємства управляти величиною прибутку у звітності, а з іншого – створює додаткову можливість використовувати оцінку нематеріальних активів у економічних аферах.

Оцінка є одним з важливих методів бухгалтерського обліку. Даний метод бухгалтерського обліку допомагає визначити не лише вартість активів підприємства, але й виявити його потенційні можливості та перспективи економічного розвитку. Інтерес до оцінки вартості майна посилюється в останні роки, що пов'язано з корінними змінами у світових економічних процесах (розвиток торгівлі, посилення конкуренції, поява нових технологій тощо).

У наш час відповідно до вимог законодавства оцінка має обов'язково застосовуватися усіма суб'єктами господарювання (незалежно від їх виду та форми власності), оскільки інформація про майно господарюючого суб'єкта в обліку має бути представлена виключно у грошовому вимірнику.

На державному рівні порядок проведення вартісної оцінки активів регулюється за допомогою положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Даними стандартами також визначається порядок використання результатів оцінки при веденні бухгалтерського обліку.

Оцінка вважається однією з ключових проблем бухгалтерського обліку. Якщо ж говорити про нематеріальні активи, то “проблемність” оцінки зростає в декілька разів. Викликано це тим, що поряд з вибором методу оцінки виникають додаткові труднощі, пов'язані з ідентифікацією витрат, що формують первісну вартість нематеріальних активів, та відсутністю абсолютно ідентичних активів на ринку.

Труднощі оцінки, як зазначає Нарожний А., також викликані відсутністю вичерпного переліку витрат, які можна зараховувати до первісної вартості об'єктів нематеріальних активів. Як відомо, залежно від виду витрат їх можна зараховувати до вартості нематеріального активу або на витрати діяльності [58, с. 82]. До витрат, які створюють такі проблеми, можна зараховувати: витрати на наукові та патентні дослідження, оцінювання об'єктів нематеріальних активів, маркетингові дослідження ринку нематеріальних активів. Зокрема, віднесення витрат на дослідження до складу витрат періоду за умови, що в подальшому на етапі розробки буде отримано нематеріальний актив, бачиться невиправданим, оскільки призводить до штучного заниження первісної вартості об'єктів, створених власними силами.

В силу складності та неоднозначності економічної категорії “нематеріальні активи” існує й безліч підходів до їх оцінки. Найпоширенішими серед них є витратний, доходний та порівняльний. Під час здійснення оцінки нематеріальних активів за витратним підходом розраховується вартість витрат, що були понесенні під час його створення або необхідних для його відтворення

чи заміщення.

Доходний підхід передбачає, що у процесі проведення оцінки здійснюється розрахунок вартості нематеріального активу, при цьому враховуючи майбутні вигоди, які можуть бути отримані при його використанні. Доходний підхід застосовується для оцінки нематеріальних активів у випадку, коли можливо визначити розмір доходу, що отримує або може отримувати юридична чи фізична особа від використання таких активів. Особливістю даного підходу є те, що його можна застосовувати у разі наявності достатнього обсягу достовірної інформації про ціни на ринку об'єктів, характеристики яких є подібними до характеристик оцінюваного об'єкту, та умови договорів щодо розпорядження майновими правами на такі об'єкти. У разі застосування порівняльного підходу до оцінки нематеріальних активів подібність об'єктів визначається з урахуванням їх виду, сфери застосування, економічних, функціональних та інших характеристик. Сукупність елементів порівняння формується з факторів, які впливають на вартість нематеріальних активів. До таких факторів, зокрема, належать галузь або сфера, в якій може використовуватись об'єкт нематеріальних активів; функціональні, споживчі, економічні та інші характеристики такого об'єкта.

Дійсно, існують різні підходи до оцінки тих чи інших видів нематеріальних активів. Але поряд з широко застосовуваними існують і інші менш використовувані методи, основою яких є вищезазначені підходи (табл. 1.1).

Використання цих підходів у відношенні до нематеріальних активів несе свою специфіку, оскільки вони є доволі нестандартним об'єктом для оцінки. Так, наприклад, в рамках витратного підходу важко визначити, наскільки витрати, понесені на створення чи відтворення об'єкту відображають ринкову вартість різних нематеріальних активів. Не завжди застосовується до нематеріальних активів і порівняльний підхід. Пов'язано це з тим, що окремі об'єкти нематеріальних активів трапляються досить рідко. Частіше за все вони продаються у складі господарської одиниці.

Таблиця 1.1

**Методи оцінки нематеріальних активів у відповідності до  
витратного, доходного та порівняльного підходу**

№ з/п	Назва методу	До якого підходу належить	Характеристика
1.	Метод вартості створення	Витратний	Оцінка вартості об'єкту нематеріальних активів є оцінкою витрат, необхідних для створення оцінюваного активу, при цьому мають бути враховані прибуток підприємця і накопичений знос (нематеріальні активи схильні до всього двох типів зносу – функціонального зносу і зовнішнього зносу).
2.	Метод операцій	Порівняльний (ринковий)	Вартість нематеріальних активів аналізується на основі ринкових операцій, що сталися, з аналогічними нематеріальними активами.
3.	Метод переваг прибутку	Порівняльний (ринковий)	Необхідно встановити величину додаткової частини прибутку до оподаткування, яка надходить під час використання даного нематеріального активу підприємством, порівняно з підприємствами, які випускають аналогічну продукцію без використання такого об'єкту нематеріальних активів.
4.	Метод виграшу в собівартості	Доходний	Розрахована величина виграшу в собівартості ототожнюється в рамках методу з доходом, що доводиться на нематеріальний актив. Цей дохід може бути приведений до теперішнього моменту за допомогою ставки капіталізації або капіталізований залежно від того, чи передбачаються ці доходи постійними в часі.
5.	Метод звільнення від роялті	Доходний	В основі лежить припущення про те, що оцінюваний нематеріальний актив (наприклад, товарний знак, запатентована технологія і так далі) не належить його поточному власникові, а наданий йому на ліцензійній основі третьою стороною. Відповідно, в цьому випадку нинішньому власникові довелося б виплачувати періодичні платежі за право використання активу, звані роялті. Найчастіше розмір роялті прив'язаний до виручки від реалізації продукції, виробленої з використанням нематеріального активу і є, наприклад, відсоток від цієї виручки.
6.	Правило 25 % (“метод бігунка” або “правило великого пальця”)	Доходний	Є родинним методом звільнення від роялті, але на відміну від останнього, воно не вимагає проведення аналізу ринку. У його основі також лежить припущення про те, що об'єкт нематеріальних активів не належить власникові, а наданий йому на ліцензійній основі, але на відміну від методу звільнення від роялті як показник доходу зазвичай використовується не виручка, а прибуток до сплати податків. Вигода від використання нематеріального активу розподіляється таким чином: 25% власникові об'єкту інтелектуальної власності, 75% - покупцеві ліцензії.



До того ж існують деякі об'єкти, наприклад, патенти, до яких досить складно підібрати аналоги. Звичайно можуть бути випадки, коли бізнес купується заради відомого бренду чи наявних технологій, але зазвичай досить важко виділити вартість, що припадає на нематеріальний актив. Тому основним підходом при оцінці нематеріальних активів найчастіше є доходний підхід, заснований на доходах, які очікує отримати власник об'єкту оцінки.

Варто зазначити, що складність оцінки нематеріальних активів зумовлена також відсутністю методики оцінки майбутніх економічних вигід від використання об'єкта.

При визнанні нематеріального активу припускається, що він буде використовуватися протягом тривалого періоду часу.

Однак, у довгостроковому періоді надзвичайно важко спрогнозувати ймовірність переваг визнаного нематеріального активу, а тим більше – оцінити ефект від його використання.

Особливої уваги потребує вирішення проблем оцінки об'єктів нематеріальних активів, створених власними силами, адже такі активи надзвичайно важко ідентифікувати та оцінити. По цій причині їх взагалі не відображають в обліку, а всі витрати на їх створення відносять до поточних витрат звітного періоду [26].

Підсумовуючи все вищесказане можемо зробити висновок, що вдосконалення бухгалтерського обліку нематеріальних активів має на меті підвищення якості та корисності інформації, яка передається зацікавленим особам для прийняття управлінських рішень. Основним завданням облікової науки на сьогоднішній день є удосконалення обліку нематеріальних активів, котре має здійснюватись за такими напрямками:

- забезпечення уніфікації положень національних стандартів бухгалтерського обліку та податкового законодавства щодо визнання нематеріальних активів;
- визначення на законодавчому рівні єдиного підходу щодо оцінки нематеріальних активів в залежності від способу їх надходження.

- гармонізація обліку нематеріальних активів в Україні та світі.

Отже, облікове відображення інформації про нематеріальні активи повністю неможливе без використання даних, отриманих за допомогою оцінки, адже у звітності дані про цей специфічний вид активів наводяться лише у грошовому вимірнику. До того ж оцінка є невід'ємною складовою бухгалтерського обліку та має неодмінно здійснюватись при веденні господарської діяльності будь-яким підприємством або організацією задля повного відображення в обліку інформації про активи, які знаходяться у власності певного підприємства, та можуть бути використанні для досягнення поставленої мети.

Оскільки, лише володіючи повною та достовірною інформацією про активи (як матеріальні, так і нематеріальні) можливо прийняти рішення, що “зіграють” на користь господарюючого суб'єкта [36].

Оцінка має бути врегульована на державному рівні. В Україні для здійснення та використання результатів оцінки нематеріальних активів застосовується П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” з усіма його “недоліками”. Саме тому при оцінці нематеріальних активів необхідно керуватися не лише вимогами чинного законодавства, але й міжнародними стандартами, в яких реалізовано значний досвід в обліку таких специфічних об'єктів, як нематеріальні.

В господарській діяльності все частіше використовується оцінка за справедливою вартістю. Це викликано тим що саме завдяки даному виду оцінки можна встановити реальну вартість активів. Поширення використання оцінки за справедливою вартістю призвело до появи міжнародних нормативних актів, створених задля регулювання здійснення саме даного виду оцінки.

Вітчизняним законодавством не врегульовано порядок здійснення оцінки нематеріальних активів за справедливою вартістю. В П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” зазначені лише випадки, в яких має використовуватися оцінка за справедливою вартістю, але не наведено жодних чітких інструкцій щодо застосування даного виду оцінки.

## **1.2. Нормативно-інформаційне забезпечення обліку і аудиту нематеріальних активів**

Нематеріальні активи у процесі становлення ринкових відносин в Україні з кожним днем займають все більшу частку в активах підприємств. Вони несуть не тільки збільшення економічних вигід, а і впливають на підвищення конкурентоспроможності та інвестиційної привабливості підприємства. Актуальність обліку і аудиту нематеріальних активів невідомо зростає, оскільки відбувається розширення впровадження нематеріальних активів на підприємствах і в організаціях. Тому важливо знати, які саме нормативні та законодавчі документи треба використовувати при обліку та аудиту нематеріальних активів.

Дослідженню сутності нематеріальних активів, порядку їх визнання, класифікації, обліку та аудиту присвячена значна кількість праць вітчизняних вчених. Наукові доробки О.В. Ярміш [101] присвячені дослідженню сутності нематеріальних активів, обліку нематеріальних активів за національними та міжнародними стандартами. У працях В.М. Диби [28] досліджуються питання місця інтелектуальних активів у національних і міжнародних стандартах обліку та звітності. Роботи С.В. Рилєєва, А.Л. Романчук [81] присвячені систематизації, групуванню та узагальненню вітчизняних та зарубіжних нормативно-правових актів, що регулюють господарські відносини, стандартизацію та облік нематеріальних активів. О.В. Побережець, К.В. Іванова [102] досліджують проблеми обліку нематеріальних активів, їх ідентифікації та оцінки. Праці О.Т. Олендія, І.К. Шушакової [62] присвячені дослідженню методики проведення аудиторської перевірки нематеріальних активів та аудиту ефективності їх активів, пошуку шляхів їх удосконалення.

Складність обліку нематеріальних активів насамперед пов'язана з їхньою нематеріальністю: визначити термін служби і можливість отримання економічної вигоди від використання того, що не має матеріального втілення, як правило, досить складно. Крім того, поняття «нематеріальні активи»

об'єднує різні за природою об'єкти, багато з яких унікальні і не мають аналогів, що, у свою чергу, ускладнює класифікацію цього виду активів та інколи взагалі ставить під сумнів можливість віднесення об'єктів до складу нематеріальних активів.

Досягнення повноти та достовірності облікової інформації про нематеріальні активи можливе не тільки за допомогою рахунків обліку та діючих стандартів, але й за умови максимальної узгодженості законодавчого регулювання обліку та аудиту об'єктів нематеріальних активів.

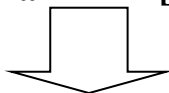
Нематеріальний актив як об'єкт обліку виник давно, однак перша спроба нормативного регулювання обліку нематеріальних активів додається до 1944 р. (бюлетень «Амортизація нематеріальних активів» Комітету по методах бухгалтерського обліку Американського інституту бухгалтерів). У 1998 р. був прийнятий МСБО 38 «Нематеріальні активи», який був замінений 2004 р. новою редакцією [54]. На основі цього документу 18 жовтня 1999 р. Наказом Міністерства фінансів України було затверджено ПСБО 8 «Нематеріальні активи» [72].

Нематеріальні активи унікальні за своїми характеристиками, своїм складом, за рівнем впливу на результати господарської діяльності та фінансовий стан підприємств. Проаналізувавши прийняті нормативні документи з бухгалтерського обліку та аудиту, в тому числі обліку нематеріальних активів, можна виділити декілька рівнів нормативного регулювання обліку та аудиту нематеріальних активів підприємства (рис. 1.2).

Перших три рівні регулюються на рівні держави і є обов'язковими для виконання усіма підприємствами та організаціями. При чому, документи певного рівня не повинні суперечити документам більш вищого рівня. Документи четвертого рівня формуються безпосередньо на підприємстві.

Основним нормативним документом, який визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні, є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [74].

**Рівні нормативного регулювання обліку і аудиту  
нематеріальних активів [узагальнення автора]**



Кодекси та закони	Господарський кодекс України, Податковий кодекс України, Цивільний кодекс України; Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»
Стандарти бухгалтерського обліку, МСБО, МСА	П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»; П(С)БО 7 «Основні засоби», МСБО 38 «Нематеріальні активи», МСБО, МСФЗ, МСА
План рахунків, інструкції, методичні рекомендації	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій; Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань; Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів
Внутрішні документи підприємства	Наказ про облікову політику підприємства; Положення про бухгалтерію; Посадові інструкції з ведення обліку нематеріальних активів; Графік документообігу; Робочий план рахунків для обліку нематеріальних активів; Наказ про проведення інвентаризації

**Рис. 1.2. Рівні нормативного регулювання обліку і аудиту  
нематеріальних активів підприємства**

Закон надає право підприємству самостійно визначати облікову політику підприємства, обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з дотриманням єдиних засад, встановлених цим Законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних, розробляти систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів, затверджувати правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку, може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до

фінансової звітності підприємства.

Зазначено також, що питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника або уповноваженого органа [74].

У Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» прописано методи нарахування амортизації на нематеріальні активи, розрахунки амортизації, строки нарахування амортизації [71].

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи і незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи та розкриття інформації про них у фінансовій звітності. Однак норми цього Положення не поширюються на гудвіл та операції з нематеріальними активами, особливості обліку яких визначаються іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку [72].

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» визначає обліковий підхід до нематеріальних активів, які конкретно не розглядаються в іншому Стандарті. Цей Стандарт вимагає від суб'єкта господарювання визнавати нематеріальний актив, якщо і тільки якщо він відповідає певним критеріям. Стандарт також визначає, як оцінювати балансову вартість нематеріальних активів і вимагає розкриття певної інформації про нематеріальні активи [54].

Запорукою ефективного здійснення господарської діяльності є наявність відповідних засобів праці. У період «інтелектуалізації» економіки особливої уваги набувають нематеріальні складові активів підприємства. На сьогодні перед вітчизняними підприємствами виникає нове завдання, що потребує нагального вирішення: використання можливостей підприємства для досягнення конкурентних переваг. В свою чергу, сучасні тенденції виділяють панівну роль саме нематеріальних активів, тому з'являється необхідність в удосконаленні методики проведення їх аудиту, адже питання методології проведення аудиту нематеріальних активів чітко не розкривається в офіційно

затверджених нормативних правових документах та у наукових дослідженнях у сфері аудиту.

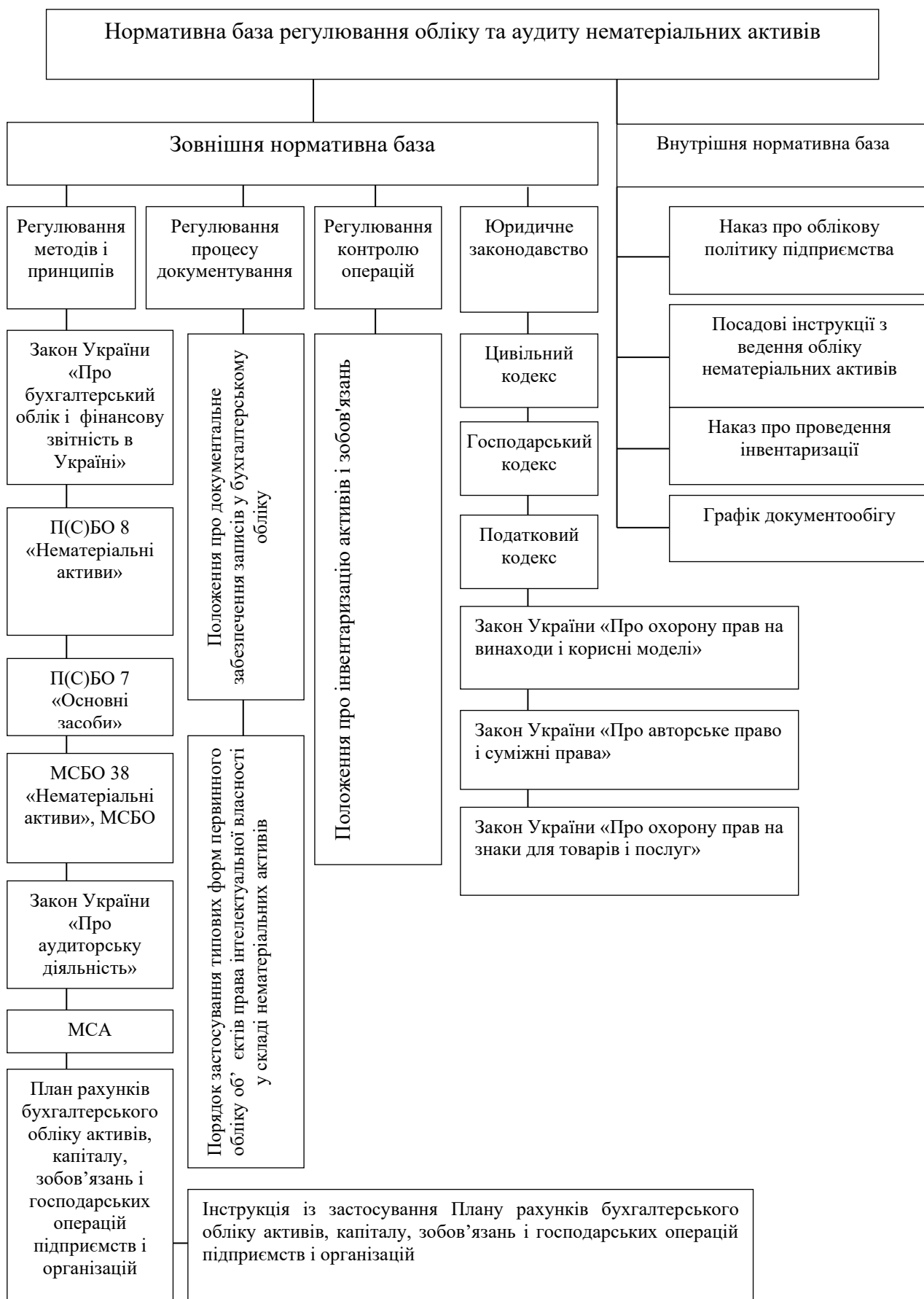
Аудит як форма інтелектуальної діяльності має деякі особливості організації та методики проведення. Міжнародні асоціації бухгалтерів та аудиторів узагальнили досвід організації та методики обліку й аудиту в країнах з різними формами власності та господарювання у вигляді міжнародних стандартів аудиту (МСА), які у певній мірі можуть виконувати функції національних стандартів з обліку та аудиту [1].

Метою аудиту нематеріальних активів є формування професійної думки аудитора щодо достовірності первинних даних про факти господарського життя, повноти та своєчасності відображення цих даних в обліку, правильності ведення обліку та відображення у фінансовій звітності прав підприємства на користування природними надрами, майном, землею, авторським правом у сфері науки, літератури, мистецтва, об'єктами промислової власності та інших видів нематеріальних активів [37].

Відповідно до зазначеної мети, впливає ряд завдань, що необхідно здійснити при процесі проведення аудиту:

- перевірити факт наявності нематеріальних активів і підтвердження прав власності на усі нематеріальні активи, які включені до балансу підприємства;
- перевірити правильність відображення в бухгалтерському обліку нематеріальних активів (насамперед, їх первісної вартості);
- перевірка відповідності даних синтетичного і аналітичного видів обліку нематеріальних активів і їх зносу записам в Головній книзі, балансі (звіті про фінансовий стан);
- перевірити достовірність обліку зарахування та списання об'єктів нематеріальних активів з балансу підприємства;
- перевірити правильність розрахунку зносу нематеріальних активів [1].

Провівши аналіз джерел нормативного регулювання обліку і аудиту нематеріальних активів, узагальнивши дані, наводимо схему нормативної бази нематеріальних активів (рис. 1.3).



**Рис. 1.3. Нормативна база регулювання обліку і аудиту нематеріальних активів підприємства [81]**



Дослідження розбіжностей, які існують у нормативно-правових документах щодо визначення поняття нематеріальних активів, обумовлюють потребу внесення змін до них з метою встановлення єдиного трактування цієї категорії. Ідентифікація нематеріальних активів залежить від їх належності до певної класифікаційної групи, що вимагає змістовного вивчення кожного конкретного об'єкта і з'ясування його характеристики з урахуванням цілого комплексу економічних, облікових, аналітичних та контрольних завдань.

### **1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліково-аналітичної роботи суб'єкта дослідження**

ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» засновано в грудні 1906 року, розташоване за адресою: Україна, м. Дніпро, вулиця Набережна Заводська, 7.

ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» є правонаступником усіх майнових прав та обов'язків закритого акціонерного товариства «Дніпропетровський меблевий комбінат» у зв'язку зі зміною його найменування на приватне акціонерне товариство «Дніпропетровський меблевий комбінат» згідно вимог Закону України «Про акціонерні товариства».

Ціллю діяльності ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» є задоволення суспільних та особистих потреб шляхом систематичного здійснення виробничої, торговельної, іншої господарської діяльності в порядку, передбаченому чинним законодавством, отримання прибутку та розподіл його на підставі економічних і соціальних інтересів акціонерів ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат», членів трудового колективу та держави.

Для стабільної та безперервної діяльності в ПрАТ «Дніпропетровський

меблевий комбінат» розроблено Статут, внутрішні положення: "Положення про загальні збори ПАТ "ДМК", "Положення про Наглядову раду ПАТ "ДМК", "Положення про Правління ПАТ "ДМК", "Положення про Ревізійну комісію ПАТ "ДМК" та інші внутрішні оперативні документи (інструкції, правила, накази, розпорядження).

Відповідно до Статуту (Додаток А) ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» є юридичною особою з дати його державної реєстрації в установленому законодавством порядку.

ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» при здійсненні фінансово-господарської діяльності керується чинним законодавством України, зокрема Законами України "Про акціонерні товариства", "Про цінні папери та фондовий ринок", Цивільним кодексом України, Господарським кодексом України, Податковим кодексом України, іншими законодавчими актами, в тому числі, нормативно-правовими актами Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку.

ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» має відособлене майно, самостійний баланс, може від свого імені укладати договори,

ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» має печатку, штампи та бланки зі своїм найменуванням, знак для товарів і послуг (знак обслуговування), рахунки (поточні та вкладні) в установах банку.

ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» набуло прав юридичної особи з моменту його державної реєстрації у порядку, встановленому чинним законодавством України.

Предметом діяльності ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» є:

- виробництво та реалізація меблів та інших товарів народного споживання;
- випуск продукції виробничо-технічного призначення;
- виконання робіт і надання послуг підприємствам, організаціям та приватним особам;
- оптово-роздрібна торгівля, посередницька та комерційна діяльність;

- будівництво, оренда, придбання у власність, здача в оренду виробничих і жилих приміщень, будинків та інших будівель;
- інші види діяльності, що не суперечать законодавству.

Керівництво ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» за основу обрало автоматизовану форму обліку в умовах автоматизованої обробки господарських процесів. У бухгалтерії товариства використовується бухгалтерська програма «Інфо-бухгалтер».

Фінансова звітність ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» підготовлена виходячи з припущення безперервності діяльності, відповідно до якого реалізація активів і погашення зобов'язань відбувається в ході звичайної діяльності. Фінансова звітність не включає коригування, які необхідно було б провести в тому випадку, якби ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» не могло продовжити подальше здійснення фінансово-господарської діяльності відповідно до принципів безперервності діяльності.

ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» функціонує в нестабільному середовищі. Україна продовжує заходитися у стані політичних та економічних змін. Гривня протягом звітного року девальвувала щодо основних світових валют. Стабілізація економічної ситуації залежить від зусиль Уряду, при цьому подальший розвиток економічної та політичної ситуації неможливо передбачити. Внаслідок цього неможливо достовірно оцінити ефект впливу поточної економічної ситуації на фінансовий стан ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат». В результаті виникає невизначеність, яка може вплинути на майбутні операції, можливість відшкодування вартості активів ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» та здатність обслуговувати і своєчасно погашати свої зобов'язання.

На ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» згідно із Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 року № 966-XIV та Положенням (стандартами) бухгалтерського обліку складено наказ «Про облікову політику на підприємстві» (Додаток Б).

Результати аналізу показників фінансово-господарської діяльності ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» здійснено на основі додатків В, Д, Е та представлено у табл. 1.2.

Таблиця 1.2

**Показники фінансово-господарської діяльності ПрАТ  
«Дніпропетровський меблевий комбінат» за 2016-2018 рр., тис.грн (станом  
на кінець року)**

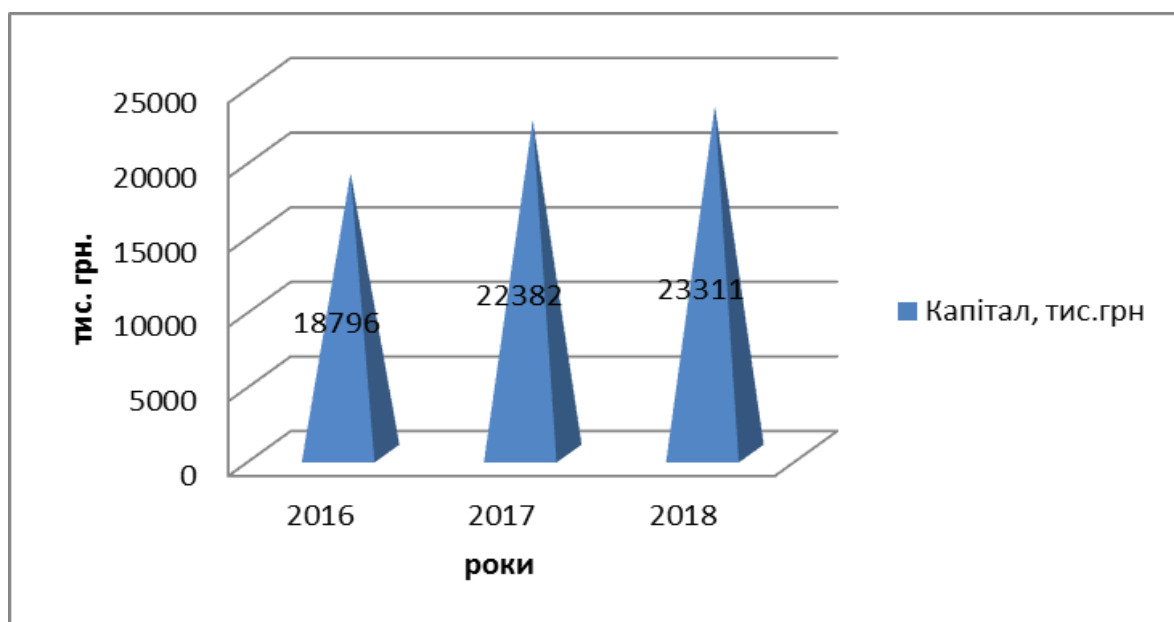
Показники	2016	2017	2018	Відхилення 2018 року від		2018 рік у % до:	
				2016	2017	2016	2017
1. Капітал (станом на кінець періоду), тис.грн.	18796	22382	23311	4515	929	124,0	104,2
1.1. Власний капітал:	16159	17198	18773	2614	1575	116,2	109,2
- у тому числі власний оборотний капітал	8877	9009	11145	2268	2136	125,5	123,7
1.2. нерозподілений прибуток	1847	2886	4461	2614	1575	241,5	154,6
непокритий збиток	-	-	-	-	-	-	-
1.3. Позиковий капітал, у т.ч.:	2637	5184	4538	1901	-646	172,1	87,5
Поточні зобов'язання за розрахунками	1607	4383	3792	2185	-591	236,0	86,5
2. Ресурси, тис.грн.							
2.1. Середньорічна вартість основних засобів основного виду діяльності	16320	18115	19960	3640	1846	122,3	110,2
2.2. середньорічна вартість оборотних активів, у т.ч.:	10211	12240	14434	4224	2194	141,4	117,9
- запасів	2815	9879	11692	8877	1813	415,3	118,4
2.3 Середньооблікова чисельність робітників, чол.	141	153	144	3	-9	102,1	94,1
2.4. Фонд оплати праці, тис.грн.	3875	4055	4787	912	732	123,5	118,1
3. Економічні показники:							
3.1. Чистий дохід від реалізації, тис.грн.	25473	34644	35876	10403	1232	140,8	103,6
3.2. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	17996	25560	26437	8441	877	146,9	103,4

Продовження табл. 1.2

Показники	2016	2017	2018	Відхилення 2018 року від		2018 рік у % до:	
				2016	2017	2016	2017
3.3. Витрати, тис. грн.							
3.3.1. від операційної діяльності	24375	33754	35740	11365	1986	146,6	105,9
3.4. Витрати на 1 грн. виручки від реалізації	0,96	0,97	1,00	0,04	0,02	104,1	102,3
3.5. Прибуток (збиток), тис.грн:							
3.5.1. валовий прибуток (збиток)	7477	9084	9439	1962	355	126,2	103,9
3.5.2. від операційної діяльності	1382	1456	1902	520	446	137,6	130,6
3.5.3. від звичайної діяльності до оподаткування	1484	1470	1875	391	405	126,3	127,6
3.5.4. чистий прибуток (збиток)	1201	1039	1575	374	536	131,1	151,6
3.6. Продуктивність праці, тис.грн	180,7	226,4	249,1	68,5	22,7	137,9	110,0
3.7. Середньомісячна заробітна плата, грн	6290	6209	6770	480	562	121,0	125,4
3.8. Фондовіддача основних засобів, грн.	1,56	1,91	1,80	0,24	-0,1	115,2	94,0
4. Фінансові коефіцієнти:							
4.1. Автономії	0,860	0,768	0,805	-0,054	0,037	-	-
4.2. Фінансової залежності	1,163	1,301	1,301	0,138	0,000	-	-
4.3. Абсолютної ліквідності	0,000	0,000	0,016	0,016	0,016	-	-
4.4. Термінової ліквідності	1,031	0,589	0,677	-0,354	0,088	-	-
4.5. Загальної ліквідності	5,675	2,919	3,773	-1,901	0,854	-	-

Як свідчать дані табл. 2.1 загальна величина капіталу у 2018 році становила 23311 тис. грн, що на 4515 тис. грн або на 24,0% більше, ніж на кінець 2016 року та на 929 тис. грн або на 4,2 % більше показника 2017 року (рис. 1.4).

Власний капітал ПАТ «Комбінат «Придніпровський» у 2018 році становив 18773 тис. грн, що на 2614 тис. грн або на 16,2% більше, ніж на кінець 2016 року та на 1575 тис. грн або на 9,2 % більше показника 2017 року.



**Рис. 1.4. Динаміка капіталу ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» за 2016-2018 рр.**

Позиковий капітал підприємства на кінець 2018 року становив 4538 тис. грн., що на 1901 тис. грн або на 72,1 % більше, ніж на кінець 2016 року та на 646 тис.грн., або на 12,5 % менше показника 2017 року, що характеризують діяльність підприємства позитивно.

Середньорічна вартість основних засобів основного виду діяльності (за первісною вартістю) у 2018 році склала 19960 тис. грн та має тенденцію до зростання. Так, у порівнянні з 2016 роком їх вартість зросла на 3640 тис. грн або на 22,3%, а у порівнянні з минулим 2016 роком на 1846 тис. грн., або на 10,2%.

Динаміка фондівіддачі основних засобів має позитивну тенденцію. У 2018 році фондівіддача становила 1,80 грн, що більше, ніж у 2016 році на 0,24 грн, або на 15,2% та на 0,12 грн менше, ніж у минулому році, або на 6%.

Середньорічна вартість оборотних активів у 2018 році становила 14434 тис. грн, що на 4224 тис. грн, або на 41,4% більше, ніж у 2016 році, та на 2194 тис.грн або на 17,9 % більше показника минулого року (рис. 1.5).

Середньооблікова чисельність персоналу у 2018 році зросла на 3 особи у порівнянні з 2016 роком та скоротилася на 9 осіб в порівнянні з 2017 роком

і становила у 2018 році 144 осіб.



**Рис. 1.5. Структура активів ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» за 2016-2018 рр.**

Фонд оплати праці у 2018 році становив 4787 тис.грн, і мав тенденцію до зростання у порівнянні з 2016 роком на 912 тис. грн. або на 23,5%, а у порівнянні з 2017 роком – на 732 тис. грн., або на 18,1% за рахунок скорочення чисельності персоналу.

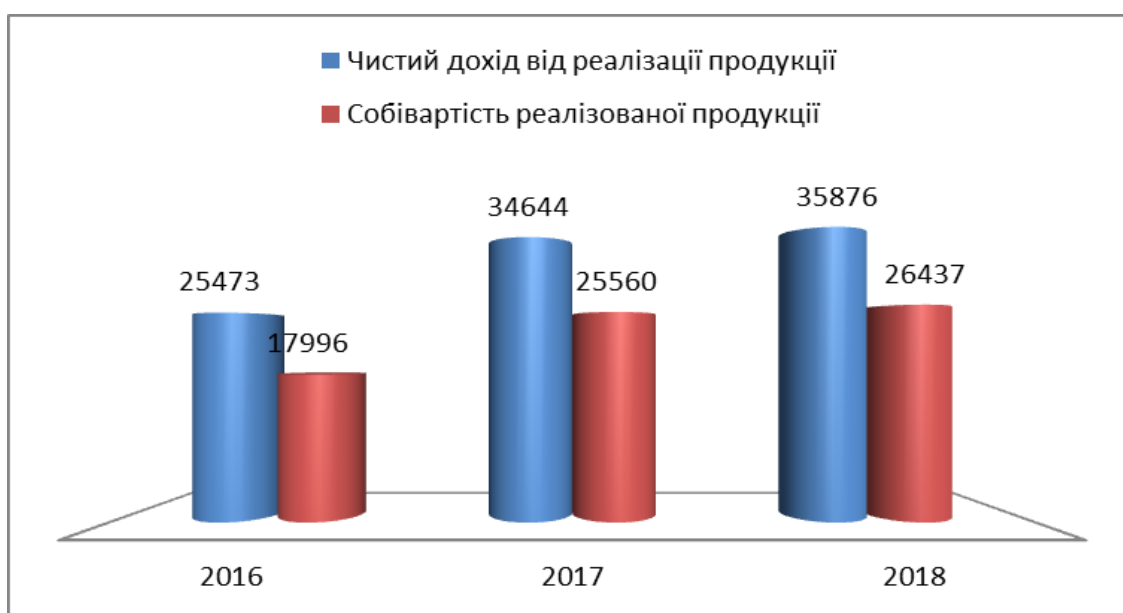
Середньомісячна заробітна плата має тенденцію до зростання і становить у 2018 році 6770 грн, що на 480 грн або на 21% більше, ніж у 2016 році та на 562 грн, або на 25,4% більше, ніж у 2017 році, що характеризує діяльність підприємства позитивно.

Варто відзначити зростання продуктивності праці: у 2018 році показник становив 249,1 тис. грн, що на 68,5 тис. грн або на 37,9% вище, ніж у 2016 році та на 22,7 тис. грн або на 10% вище показника минулого 2017 року.

Чистий дохід від реалізації товарів, робіт, послуг є основним обсяговим показником діяльності ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат», отже його зростання варто оцінити позитивно. Чистий дохід від реалізації за

2018 рік становив 35876 тис. грн, що більше показника 2016 року на 10403 тис. грн, або на 40,8% та більше, ніж у минулому році на 1232 тис. грн, або на 3,6%.

Динаміка собівартості реалізації має також тенденцію до зростання, так, цей показник у 2018 році становив 26437 тис. грн, що на 8441 тис. грн. або на 46,9% більше, ніж у 2016 році та на 877 тис. грн. або на 3,4 більше, ніж у 2017 році (рис. 1.6).



**Рис. 1.6. Динаміка чистого доходу від реалізації продукції та собівартості реалізованої продукції ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» за 2016-2018 рр.**

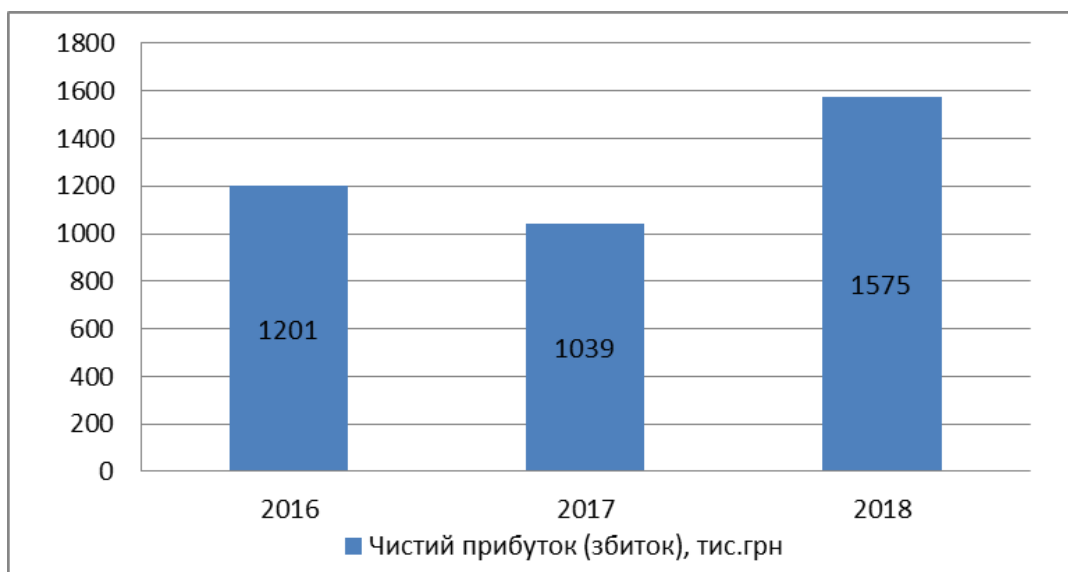
Аналіз валового прибутку ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» протягом 2016-2018 років свідчить, що валовий прибуток у 2018 році становив 9439 тис. грн, що на 1962 тис. грн, або на 26,2% більше, ніж у 2016 році, та на 355 тис. грн, або на 3,9% більше, ніж у 2017 році.

За результатами операційної діяльності підприємство у 2018 році одержало прибуток у сумі 1902 тис. грн, що на 520 тис. грн більше показника 2016 року та на 446 тис. грн. або на 30,6% більше розміру прибутку 2017 року.

Чистий прибуток у 2018 році становив 1575 тис. грн, що на 374 тис. грн. або на 31,1% більше показника 2016 року, та на 536 тис. грн., або на 51,6%



більше розміру прибутку 2017 року (рис. 1.7).



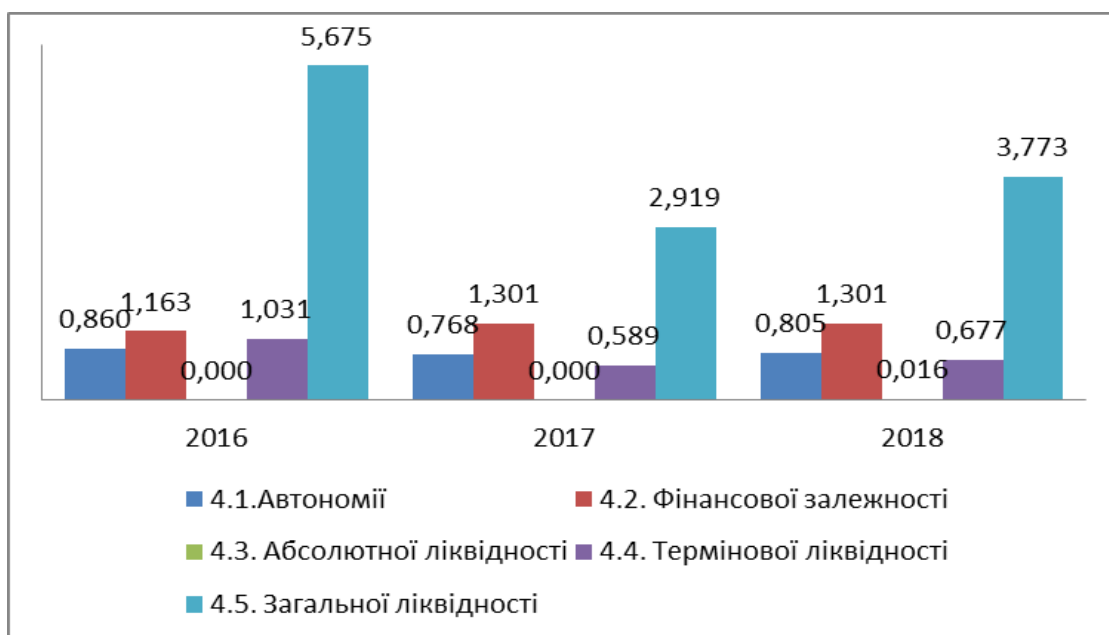
**Рис. 1.7. Динаміка чистого прибутку ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» у 2016-2018 рр.**

Як свідчить аналіз основних показників діяльності (табл. 1.2), ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» мало позитивний фінансовий результат протягом досліджуваних 2016-2018 років.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності (платоспроможності) - показник, що характеризує ту частину короткотермінових фінансових зобов'язань підприємства, яка може бути сплачена за рахунок першокласних ліквідних активів (грошових коштів та їх еквівалентів), тобто спроможність підприємства негайно погасити свою короткотермінову кредиторську заборгованість. Теоретичне оптимальне значення цього показника становить приблизно 0,2-0,25. У ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» станом на кінець 2018 року коефіцієнт абсолютної ліквідності склав 0,016, що менше від нормативного значення. Отже, керівництву ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» необхідно звернути увагу на значення даного показника.

Коефіцієнт загальної ліквідності показує, яку частину поточних зобов'язань підприємство спроможне погасити, якщо воно реалізує усі свої оборотні активи, в тому числі і матеріальні запаси. У ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» станом на кінець 2018 року

коефіцієнт загальної ліквідності склав 3,773, що вище від нормативного значення 1, та показує, що на кожну гривню поточних зобов'язань приходить 3,77 грн. оборотних коштів (рис. 1.8).



**Рис. 1.8. Динаміка фінансових коефіцієнтів ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» у 2016-2018 рр.**

Отже, показники діяльності підприємства ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» протягом 2018 року необхідно оцінити позитивно, адже результатом його діяльності є отримання прибутку. Проведені розрахунки підтверджують тенденцію до покращення основних показників діяльності підприємства.

## **Висновки за розділом 1**

На сьогодні можна виділити різноманітні підходи до розуміння сутності нематеріальних активів – юридичний, економічний та бухгалтерський. Бухгалтерський підхід базується на юридичному та значною мірою не відповідає більш ліберальному економічному підходу, за яким від

нематеріальних активів не вимагається наявності повного набору прав власності. Існуюча ситуація, з розвитком економіки нового типу, створює умови, за яких значна частина нематеріальних ресурсів підприємства не відображається в бухгалтерському обліку, що не дозволяє сучасним підприємствам, що базують свою діяльність на інтелектуальному капіталі здійснювати ефективне управління на основі бухгалтерської інформації.

Провівши аналіз існуючих підходів дослідників в сфері обліку до класифікації нематеріальних активів, було встановлено, що не всі із виділених авторами підходів слід використовувати в обліку. Оскільки вони не впливають на методологію бухгалтерського відображення таких активів, та, відповідно, не мають визначальної ролі з позиції бухгалтерського обліку.

Нематеріальні активи у процесі становлення ринкових відносин в Україні з кожним днем займають все більшу частку в активах підприємств. Вони несуть не тільки збільшення економічних вигід, а і впливають на підвищення конкурентоспроможності та інвестиційної привабливості підприємства. Актуальність обліку та аудиту нематеріальних активів невідмінно зростає, оскільки відбувається розширення впровадження нематеріальних активів на підприємствах і в організаціях. Тому важливо знати, які саме нормативні та законодавчі документи треба використовувати при обліку і аудиті нематеріальних активів.

Характеристика фінансово-господарської діяльності підприємства ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» дозволили дійти висновку, що організація бухгалтерського обліку на підприємстві організована на високому рівні. На підприємстві наявні і виконуються всі регламентуючі документи відповідно до вимог чинного законодавства. Як свідчить аналіз основних показників діяльності ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» мало позитивний фінансовий результат протягом досліджуваних 2016-2018 років, що свідчить про стабільний фінансовий стан, але керівництву ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» не варто здавати позиції.

## **РОЗДІЛ 2**

### **ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ТА НАПРЯМИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ**

#### **2.1. Сучасний стан та проблеми обліку нематеріальних активів**

При управлінні підприємством використовують інформацію, яку збирають із різних джерел. Несвоєчасне надходження інформації на підприємство, її неповнота чи недоцільність призведе до неможливості прийняття обґрунтованих рішень. Тому інформація, яка повинна бути відображена, зокрема про нематеріальні активи, має бути об'єктивною, корисною та своєчасною. Одним із шляхів досягнення цього є застосування сукупності правил, які обирають і розробляють на підприємстві для організації відображення інформації про такі активи шляхом формування облікової політики підприємства.

Сьогодні фахівці приділяють значну увагу питанням, пов'язаним з обліковою політикою підприємства. Проте комплексному дослідженню щодо відображення інформації про нематеріальні активи, які доцільно відображати в наказі про облікову політику підприємства відповідно до чинного законодавства України, приділяється недостатньо уваги.

В результаті дослідження було встановлено, що в Наказі про облікову політику ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» не відображається інформація щодо організації обліку нематеріальних активів, отже нами рекомендована така структура наказу. Наказ про облікову політику ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» повинен складатися з таких частин, як: організація бухгалтерського обліку, технологічна та методична частина.

При організації роботи бухгалтерської служби ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» щодо обліку нематеріальних активів в наказі про облікову

політику підприємства доцільно відображати інформацію щодо посадової інструкції бухгалтера з обліку нематеріальних активів; склад і обсяг комерційної таємниці та порядок їх захисту. Так до комерційної таємниці в частині нематеріальних активів рекомендуємо відносити інформацію про незапатентовані науково-технічні розробки; бази даних та комп'ютерні програми, створені підприємством; усі ноу-хау; технічні проекти; промислові зразки; незапатентовані товарні знаки тощо. Для безпосереднього визначення такого переліку на ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» доцільно створити спеціальну комісію, яка буде здійснювати групування й уточнення інформації для цього переліку, що рекомендуємо зазначити в наказі про облікову політику підприємства.

Щодо організаційно-технологічних аспектів в наказі про облікову політику підприємства про нематеріальні активи доцільно відображати наступну інформацію:

- 1) форму ведення бухгалтерського обліку;
- 2) організацію документації і документообігу в системі облікової інформації;
- 3) організацію, умови й строки зберігання документів та облікових реєстрів на підприємстві;
- 4) робочий план рахунків.

При відображенні форми ведення обліку доцільно зазначити, яку форму ведення застосовують (меморіально-ордерну, журнал-головну, журнально-ордерну, просту, спрощену, автоматизовану) і які реєстри синтетичного й аналітичного обліку будуть використовувати саме при відображенні інформації про нематеріальні активи.

В результаті дослідження було встановлено, що для потреб управління для окремих ділянок обліку нематеріальних активів ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» можуть розробити первинні документи для їх обліку. Це, зокрема, може стосуватися документального оформлення встановлення (зміни) терміну корисного використання та способу нарахування амортизації

нематеріальних активів, які не є регламентованими в законодавстві. Тому одним із варіантів вирішення цього питання є розробка первинного документа у вигляді Акту, що буде містити обов'язкові реквізити, передбачені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Відтак, вважаємо за доцільне розробити підприємству Акт про встановлення (зміни) терміну корисного використання нематеріальних активів і зазначити це в наказі про облікову політику підприємства, а зразок розробленого акту відображати в додатках до наказу про облікову політику підприємства.

Отже, враховуючи вищезазначене про документування в наказі про облікову політику підприємства, рекомендуємо зазначати таку інформацію: графік документообігу щодо відображення інформації про нематеріальні активи; документи, які розроблені підприємством самостійно для відображення в обліку нематеріальних активів та вимоги щодо їх заповнення.

Завершальним етапом організації документообігу на ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» є формування справ бухгалтерсько-економічних служб для організації поточного та довготривалого їх зберігання, зокрема документів, якими оформлюють в обліку нематеріальні активи.

Обов'язковою підставою відображення в бухгалтерському обліку будь-якого об'єкту нематеріальних активів на ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» слугують правильно оформлені первинні документи. Для документування операцій з обліку нематеріальних активів використовуються типові форми документів, які представлені у табл. 2.1, 2.2.

*Таблиця 2.1*

**Типові форми документів з обліку нематеріальних активів ПрАТ  
«Дніпропетровський меблевий комбінат»**

<b>Форма документу</b>	<b>Назва документа</b>	<b>Примітки</b>
НА-1	Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	Складається в одному примірнику на кожний окремий об'єкт приймальною комісією, призначеною наказом (розпорядженням) власника або у повноваженого органу (посадової особи), який здійснює керівництво підприємством

Продовж. табл. 2.1

Форма документу	Назва документа	Примітки
НА-2	Інвентарна картка обліку об'єкта права Інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	Ведеться в бухгалтерії на кожний об'єкт чи групу об'єктів в права інтелектуальної власності, заповнюється в одному примірнику на основі "Акта введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів" (№ НА-1)
НА-3	Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права Інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	Складається у двох примірниках комісією, призначеною наказом (розпорядженням) власника або уповноваженого органу (посадової особи), який здійснює керівництво підприємством, підписується головою та членами комісії, особою, що була відповідальною за використання об'єкта права інтелектуальної власності, затверджується керівником підприємства чи особою на те уповноваженою
НА-4	Інвентаризаційний опис об'єктів в права Інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	Складається в одному примірнику для оформлення даних інвентаризації окремо за кожним місцем знаходження об'єктів в права інтелектуальної власності та за кожною особою, відповідальною за використання об'єктів в права інтелектуальної власності, в інвентаризаційний опис включається кожний окремий об'єкт права інтелектуальної власності

Регістри бухгалтерського обліку повинні мати назву, період реєстрації господарських операцій, прізвища і підписи або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у їх складанні. Господарські операції повинні бути відображені в облікових регістрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені.

Враховуючи це, вважаємо за доцільне в наказі про облікову політику підприємства відображати наступну інформацію: місце та строки зберігання первинних документів і регістрів бухгалтерського обліку нематеріальних активів, виготовлених на всіх видах носіїв інформації.

Робочий план рахунків бухгалтерського обліку нематеріальних активів ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» повинен містити синтетичні

рахунки та субрахунки до них, необхідні для ведення бухгалтерського обліку відповідно до вимог своєчасності й повноти обліку та звітності, що доцільно зазначити в наказі про облікову політику підприємства.

Таблиця 2.2

**Документування операцій з нематеріальними активами ПрАТ  
«Дніпропетровський меблевий комбінат»**

Вид нематеріального активу		Документ
Об'єкти права користування ресурсами природного середовища	Право користування землею	Оформлена відповідно до встановленого законодавством порядку документація, що підтверджує право підприємства на земельну ділянку
	Геологічна та інша інформація про надра	Геологічний звіт, карти та інші матеріали
Об'єкти користування матеріальним та нематеріальним майном		Ліцензія на право здійснення будь-якої діяльності, ліцензія на право використання нематеріального активу
Ноу-хау		Повний вербальний або винахідний опис
Об'єкти промислової власності	Об'єкти патентного права	Патент, ліцензія, свідоцтво, свідоцтво на поширення
	Комерційні позначення	Свідоцтво, комерційні (фірмові) найменування є чинними з моменту першого використання цього найменування та охороняються без обов'язкового подання заявки
	Нетрадиційні об'єкти права інтелектуальної власності	Свідоцтво, опис, креслення, якщо вони подані
Об'єкти авторського права та суміжних з ним прав	Об'єкти авторського права	Свідоцтво, ліцензія, ліцензійний договір, акт передачі виключних авторських прав
	Об'єкти суміжних прав	Виконання, виробництво фонограми, виробництво відеограми, організація мовлення

При дослідженні методичних аспектів відображення інформації про нематеріальні активи в наказі про облікову політику підприємства було встановлено, що чинним законодавством регламентовано відображати такі елементи.

Порядок установлення терміну корисного використання нематеріальних активів. Згідно із п. 25 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», підприємство



самостійно встановлює термін корисного використання нематеріальних активів за кожним об'єктом окремо при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс).

Так в п. 26 П(С)БО 8 зазначено, що при визначенні терміну корисного використання об'єкта нематеріальних активів слід ураховувати: термін корисного використання подібних об'єктів; моральний знос, що передбачається; правові чи інші подібні обмеження щодо термінів його використання; очікуваний спосіб використання нематеріального активу підприємством; залежність терміну корисного використання нематеріального активу від терміну використання інших активів підприємства.

Крім П(С)БО 8, облік нематеріальних активів регламентують Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів № 1327 [51], в яких у п. 5.4 рекомендовано при встановленні терміну корисного використання нематеріальних активів урахувати такі економічні й правові чинники: очікуваний спосіб використання об'єкта нематеріальних активів підприємством і здатність управлінського персоналу ефективно управляти цим об'єктом; період життєвого циклу товару, для ідентифікації якого використовується об'єкт нематеріальних активів, і терміни корисного використання подібних об'єктів нематеріальних активів; передбачуване моральне старіння об'єкта нематеріальних активів; стабільність галузі, в якій функціонує підприємство, та зміни ринкового попиту на продукти чи послуги, які є результатом експлуатації; тенденції розвитку конкуренції на ринку; рівень витрат на обслуговування, необхідний для отримання очікуваних майбутніх економічних вигод від об'єкта нематеріальних активів, та здатність і намір підприємства досягти такого рівня; період контролю об'єкта нематеріальних активів та юридичні або інші обмеження його використання; залежність терміну корисного використання нематеріальних активів від строку корисного використання інших активів підприємства.

Для нарахування амортизації нематеріальних активів підприємство може застосовувати терміни корисного використання, встановлені податковим

законодавством. Так п. 145.1 Податкового кодексу України [69] встановлено класифікацію нематеріальних активів і визначення термінів дії права користування. Запропонована класифікація повною мірою відповідає розподілу об'єктів нематеріальних активів за субрахунками, згідно з Інструкцією № 291. Податковим законодавством практично ніде не встановлено мінімально допустимих строків права користування нематеріальних активів, що акцентує увагу на тому, що термін дії права користування в першу чергу залежить від суб'єктивного фактора, тобто бажання власника (автора) передати права, які не мають регламентування розділами Кодексу.

Водночас податковим законодавством встановлено, що строк дії права користування визначається у правовстановлюючому документі (договір на використання майнових прав інтелектуальної власності, ліцензійний договір тощо). Отже, у зазначеному пункті законодавство встановлює певні обмеження, якими мають користуватися платники податку для визначення строку корисного використання об'єкта нематеріального активу для цілей оподаткування.

Відповідно до п. 31 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [72] та п. 5.10 Методичних рекомендацій № 1327 [51], нематеріальні активи з невизначеним терміном корисного використання в кінці кожного року також оцінюються щодо наявності ознак невизначеності обмеження строку їх корисного використання, а за відсутності таких ознак підприємством встановлюється строк корисного використання таких нематеріальних активів.

В результаті дослідження було також встановлено, що законодавством не передбачено механізму встановлення терміну корисного використання нематеріальних активів. Вважаємо за доцільне в наказі про облікову політику ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» також зазначити, що термін корисного використання нематеріальних активів підприємство самостійно встановлює створюваною на підприємстві комісією із зазначенням членів комісії та їхніх посад.

Застосування методів нарахування амортизації нематеріальних активів.

Метод нарахування амортизації нематеріального активу підприємство обирає самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, амортизацію нараховують із застосуванням прямолінійного методу. Розрахунок амортизації при застосуванні відповідних методів нарахування здійснюється згідно з п. 27 П(С)БО 7 «Основні засоби» [71], зокрема: прямолінійний; зменшення залишкової вартості; прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивний; виробничий. На розсуд підприємства, до різних об'єктів нематеріальних активів можуть використовуватися різні методи нарахування амортизації.

Порядок і умови переоцінки нематеріальних активів. Вартість нематеріальних активів на дату складання балансу може суттєво відрізнятися від їхньої реальної ринкової вартості, у зв'язку з чим підприємствам дозволено здійснювати переоцінку на свій розсуд у добровільному порядку. Про це зазначено в п. 19 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», зокрема «підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок». При цьому слід пам'ятати, що активному ринку властиві такі умови: предмети, які продаються і купуються на ринку, є однорідними; в будь-який час можна знайти зацікавлених осіб; інформація про ринкові ціни є загальнодоступною.

В п. 3.1 Методичних рекомендацій № 1327 [51], крім вищезазначеної інформації, додатково рекомендовано за відсутності активного ринку здійснювати переоцінку за експертною оцінкою суб'єкта оціночної діяльності.

Згідно з п. 20 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», переоцінка нематеріальних активів тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їхня залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості.

У листі Міністерства фінансів України «Щодо суттєвості у бухгалтерському обліку та звітності» запропоновано варіанти визначення порогу суттєвості переоцінки нематеріальних активів: 1 % чистого прибутку (збитку) підприємства або 10% відхилення залишкової вартості об'єкта

основних засобів від його справедливої вартості. При цьому критерій суттєвості може бути встановлено як за кожною групою нематеріальних активів, так і один для всіх нематеріальних активів, що знаходяться на балансі підприємства.

На практиці більшість підприємств намагаються уникнути переоцінки, наполягаючи на тому, що немає відхилення залишкової вартості від справедливої, а також відсутній активний ринок. А в наказі про облікову політику підприємства зазначають, що здійснюватимуть переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих матеріальних активів, щодо яких існує активний ринок.

Періодичність (період) зарахування сум дооцінки нематеріальних активів до нерозподіленого прибутку. Згідно з п. 24 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [72], при вибутті об'єктів нематеріальних активів, які раніше було переоцінено, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта нематеріальних активів включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу. Перевищення сум попередніх дооцінок об'єкта нематеріальних активів над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта нематеріальних активів може щомісяця (щокварталу, раз на рік) у сумі, пропорційній нарахуванню амортизації, включатися до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу. Враховуючи норми цього пункта, підприємству доцільно зазначити періодичність зарахування сум дооцінки нематеріальних активів до нерозподіленого прибутку.

Наказ про облікову політику повинен максимально розкривати всі методологічні засади і принципи, які використовує підприємство для обліку і відображення в фінансовій звітності нематеріальних активів. На підставі проведених досліджень пропонуємо, крім офіційно регламентованих елементів в Наказі про облікову політику ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат», відображати додатково наступні елементи. ,

Умови збільшення первісної вартості об'єктів нематеріальних активів. Відповідно до п. 18 П(С)БО 8 «Нематеріальних активів» [72], первісна вартість

нематеріальних активів збільшується на суму витрат, пов'язаних з удосконаленням цих нематеріальних активів і підвищенням їхніх можливостей і терміну використання, які сприятимуть збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигод.

При використанні нематеріального активу в господарській діяльності підприємство може зазнати витрат, що будуть підтримувати актив у робочому стані або модернізувати його.

Ключовим критерієм, від якого залежатиме порядок бухгалтерського обліку таких операцій, є збільшення економічних вигод. Якщо витрати, пов'язані з удосконаленням нематеріальних активів, збільшенням можливостей і терміну їх використання, приведуть у майбутньому до збільшення економічних вигод, такі витрати підлягають капіталізації. Разом із цим, витрати, які здійснюються для підтримання об'єкта в придатному для використання стані, й отримання первісно очікуваних економічних вигод від його використання, включають до складу витрат того періоду, в якому вони були понесені.

Тому першочерговим буде критерій величини майбутніх економічних вигод, який підприємство зазвичай установлює самостійно. Отже, якщо внаслідок будь-яких понесених витрат на покращення нематеріальних активів підприємство почало приносити більший дохід, набуло нових якісних ознак і поширило сферу використання, тоді йдеться про його вдосконалення. Такі витрати на модернізацію нематеріального активу збільшують його первісну вартість. Якщо витрати підприємством були понесені лише для того, щоб забезпечити нормальне функціонування і використання активу, тоді йдеться про підтримання його в нормальному стані, такі витрати треба списати на витрати поточного звітного періоду.

При цьому в П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [72] надано перелік витрат, які не збільшують первісну вартість нематеріальних активів, а відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому були здійснені такі витрати, зокрема: витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта у

придатному для використання стані та одержання первісно визначеного розміру майбутніх економічних вигод від його використання включаються до складу витрат звітного періоду; витрати на дослідження; витрати на підготовку та перепідготовку кадрів; витрати на рекламу та просування продукції на ринку; витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини; витрати на підвищення ділової репутації підприємства, вартість видань і витрати на створення торгових марок. ,

Порядок визначення ліквідаційної вартості нематеріальних активів. Згідно з п. 28 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [72], під час розрахунку вартості, яка амортизується, ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до нуля, крім випадків: коли існує невідоме зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці терміну його корисного використання; та / або коли ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації наявною активного ринку й очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці терміну корисного використання цього об'єкта.

У п. 5.1. Методичних рекомендацій № 1327 [51], крім вищезазначеної інформації, додатково передбачено, що ліквідаційна вартість може не прирівнюватися до нуля, якщо підприємство очікує продати цей об'єкт нематеріальних активів до кінця терміну його корисного використання.

Отже, в наказі про облікову політику ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» доцільно відображати інформацію щодо порядку визначення ліквідаційної вартості нематеріальних активів. ,

Встановлення груп (класифікація) нематеріальних активів для їх переоцінки. В П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» та Податковому кодексі України надано чітку класифікацію нематеріальних активів для цілей бухгалтерського обліку за групами, що обмежує вільні дії підприємства при групуванні нематеріальних активів, зокрема: права користування природними; права користування майном; права на комерційні позначення; права на об'єкти промислової власності; авторське право та суміжні з ним права; незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи; інші нематеріальні активи.

При цьому на ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» може здійснюватися переоцінка нематеріальних активів, яка, відповідно до чинного законодавства, передбачає, що у разі переоцінки окремого об'єкта нематеріального активу треба здійснювати переоцінку всіх інших активів групи, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, щодо яких не існує активного ринку).

До того ж, слід звернути увагу, що групування нематеріальних активів, відповідно до П(С)БО 8 та Податкового кодексу України, не дозволяє говорити про те, що групи обліку є досить однорідними, тобто на одному субрахунку можна обліковувати абсолютно різні об'єкти промислової власності, тому доцільно обґрунтувати здійснення переоцінки не всієї групи (в контексті всіх об'єктів, що обліковуються на окремому субрахунку), а більш деталізованої групи, що належить сукупності об'єктів, які обліковують на одному субрахунку (наприклад, корисні моделі чи промислові зразки).

Враховуючи зазначену особливість і трудомісткість процесу переоцінки в обліку, вважаємо за доцільне в наказі про облікову політику ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» зазначати інформацію про встановлення груп (класифікації) нематеріальних активів для здійснення їх переоцінки. ,

Порядок встановлення зміни терміну корисного використання нематеріальних активів. Відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» та Методичних рекомендацій № 1327, термін корисного використання нематеріального активу переглядають наприкінці звітного періоду, якщо в наступному періоді очікуються зміни терміну корисного використання активу або зміни умов отримання майбутніх економічних вигод. Враховуючи цю норму законодавства, вважаємо за доцільне в наказі про облікову політику підприємства зазначити, як буде здійснюватися порядок зміни терміну корисного використання нематеріальних активів. ,

Порядок застосування методики визначення суми втрат від зменшення корисності нематеріальних активів (особливо нематеріальних активів з

невизначеним терміном корисного використання і невикористовуваних нематеріальних активів) та порядок визначення вигід від відновлення корисності нематеріальних активів регламентування яких здійснюється відповідно до П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів». ,

Порядок відображення результатів переоцінки нематеріальних активів у регістрах аналітичного обліку. Згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», відомості про зміни первісної вартості та суми накопиченої амортизації нематеріальних активів заносять до регістрів їх аналітичного обліку.

Відповідно до затверджених «Типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» [75], регістром аналітичного обліку нематеріальних активів є Інвентарна картка обліку об'єкта інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (ф. № НА-2), в якому не знайшла відображення інформація щодо результатів щорічної переоцінки.

Тому в наказі про облікову політику ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» доцільно зазначити наступне. Результати переоцінки нематеріальних активів відображати в регістрах аналітичного обліку нематеріальних активів. Для цього в регістрах аналітичного обліку (інвентарних картках ф. № НА-2) додатково визначати щорічну суму переоцінки (дооцінки або уцінки), а також переоцінену вартість об'єкта нематеріальних активів. ,

Порядок списання (ліквідації) нематеріальних активів (особливо недоамортизованих). При прийнятті самостійного рішення щодо списання об'єкта нематеріального активу необхідно враховувати той момент, що не підлягають списанню об'єкти нематеріальних активів, які повністю недоамортизовані, але не втратили своєї первісної якості і придатні для експлуатації. Такий об'єкт із нульовою вартістю необхідно просто переоцінити, що рекомендуємо зазначати в наказі про облікову політику підприємства.

При складанні наказу про облікову політику ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» щодо відображення інформації про нематеріальні активи рекомендуємо зазначати: в частині організації роботи бухгалтерської служби



підприємства – інформацію щодо посадової інструкції бухгалтера з обліку нематеріальних активів, склад і обсяг комерційної таємниці та порядок їх захисту; в частині організаційно-технологічних аспектів – форму ведення бухгалтерського обліку, організацію документації і документообігу в системі облікової інформації, організацію, умови й строки зберігання документів та облікових реєстрів на підприємстві, робочий план рахунків; в частині методичних аспектів – крім загальновстановлених елементів (порядок встановлення терміну корисного використання нематеріальних активів; методи нарахування амортизації нематеріальних активів; порядок і умови переоцінки нематеріальних активів; періодичність (період) зарахування сум дооцінки нематеріальних активів до нерозподіленого прибутку); рекомендуємо зазначати такі елементи, як умови збільшення первісної вартості об’єктів нематеріальних активів; порядок визначення ліквідаційної вартості нематеріальних активів; установлення груп (класифікація) нематеріальних активів для їх переоцінки; порядок установлення зміни терміну корисного використання нематеріальних активів; порядок застосування методики визначення суми втрат від зменшення корисності нематеріальних активів (особливо нематеріальних активів із невизначеним терміном корисного використання і невикористовуваних нематеріальних активів); порядок визначення вигід від відновлення корисності нематеріальних активів; порядок відображення результатів переоцінки нематеріальних активів в реєстрах аналітичного обліку; порядок списання (ліквідації) нематеріальних активів (особливо недоамортизованих).

Дані пропозиції сприяють більш раціональній організації обліку нематеріальних активів на підприємстві, що дозволить сформувати точну та правдиву інформацію про стан і рух таких активів на підприємстві.

Отже, дослідження організації обліку є важливим підґрунтям організаційно-методичних засад обліку та аудиту нематеріальних активів з урахуванням міжнародних і вітчизняних вимог щодо покращення інформаційної бази управління ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат».

## 2.2. Особливості методики обліку нематеріальних активів

В бухгалтерському обліку ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» нематеріальні активи відображаються відповідно до норм П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» (для гудвілу) та інших нормативних актів. Згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» придбаний (отриманий) нематеріальний актив відображається на балансі, якщо його можна використовувати при виробництві товарів, наданні послуг, призначених для реалізації; його можна обміняти на інші нематеріальні активи; його можна використовувати на погашення заборгованості чи розподіляти між власниками підприємства або використовувати у господарській діяльності, спрямованій на отримання прибутку [19, с. 141].

Бухгалтерський облік наявності та руху нематеріальних активів, прийнятих на баланс, ведеться на інвентарному балансовому рахунку 12 «Нематеріальні активи».

Рахунок 12 «Нематеріальні активи» призначений для обліку і узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів. Цей рахунок є активним, балансовим, призначений для обліку господарських засобів. За дебетом цього рахунку відображається придбання або отримання в результаті розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних активів, а за кредитом -вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством в подальшому економічних вигод від його використання, а також сума уцінки нематеріальних активів [35].

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій для обліку нематеріальних активів застосовується рахунок 12 «Нематеріальні активи». За дебетом рахунку 12 «Нематеріальні активи» відображається придбання або отримання в результаті розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних активів, які обліковуються за первісною вартістю, та сума дооцінки таких активів, за кредитом – вибуття внаслідок продажу, безоплатної

передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання та сума уцінки нематеріальних активів. Рахунок 12 «Нематеріальні активи» має такі субрахунки, що представлені в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

### Характеристика субрахунків до рахунку 12 «Нематеріальні активи» [39]

Субрахунок		Сфера застосування
Код	Назва	
121	Права користування природними ресурсами	Призначений для відображення наявності об'єктів права користування ресурсами природного середовища. На цьому субрахунку ведеться облік прав користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо.
122	Права користування майном	Призначений для відображення в обліку прав користування майном. На цьому субрахунку ведеться облік прав користування земельною ділянкою, прав користування будівлею, прав на оренду приміщень тощо.
123	Права на знаки для товарів і	Призначений для обліку наявності прав на знаки для товарів та послуг. На цьому субрахунку ведеться облік товарних знаків, торгових марок, фірмових назв тощо.
124	Права на об'єкти промислової власності	Призначений для відображення наявності прав на об'єкти промислової власності. На цьому субрахунку ведеться облік прав на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорт рослин, породи тварин, ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо.
125	Авторські та суміжні з ними права	Призначений для відображення наявності авторських та суміжних з ними прав. На цьому субрахунку ведеться облік прав на літературні та музичні твори, програми для ЕОМ, бази даних тощо.
127	Інші нематеріальні активи	Призначений для обліку інших нематеріальних активів, якими володіє підприємство. На цьому субрахунку ведеться облік прав на здійснення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо.

Аналітичний облік організовується за видами нематеріальних активів та інвентарними об'єктами, на кожний з яких відкривається картка обліку нематеріальних активів. Підприємство може самостійно розробляти додаткові субрахунки та аналітичні рахунки, виходячи зі специфіки діяльності, конкретних потреб, завдань управління та контролю.

Бухгалтер ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» самостійно розбиває субрахунки до рахунку 12 «Нематеріальні активи» на більш деталізовані аналітичні рахунки залежно від виду діяльності підприємства.

Типова кореспонденція рахунків з обліку надходження (придбання)

нематеріальних активів наведена у табл. 2.4.

Таблиця 2.4

**Типова кореспонденція рахунків з обліку надходження (придбання)  
нематеріальних активів ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат»**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1. Отримано об'єкт нематеріальних			
1.1	від підприємства - платника податку на додану вартість (далі - ПДВ) за вартістю придбання без ПДВ	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
1.2	на суму ПДВ за операцією	641 «Розрахунки за податками»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
1.3	від підприємства - неплатника ПДВ/ва вартістю придбання	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
1.4	підприємством - неплатником ПДВ за вартістю придбання	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
2. Виконано сторонньою організацією для підприємства роботи; безпосередньо пов'язані зі створенням об'єкта нематеріальних активів та доведенням його до стану, в якому цей об'єкт придатний для використання за призначенням:			
2.1	підприємством - платником ПДВ за сумою платежу без ПДВ	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
2.2	на суму ПДВ за операцією	641 «Розрахунки за податками»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
2.3	підприємством - неплатником ПДВ за сумою платежу	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
2.4	для підприємства - неплатника ПДВ за вартістю придбання	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
3	Включення фінансових витрат до вартості кваліфікаційного активу	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	95 «Фінансові витрати»
4	Введення в господарський оборот об'єкта нематеріальних активів	12 «Нематеріальні активи»	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»
5	Оприбуткування внесків учасників (засновників) до статутного капіталу підприємства	12 «Нематеріальні активи»	46 «Неоплачений капітал»

За необхідності, ці аналітичні рахунки можна ще більше деталізувати. Правильно організований аналітичний облік дозволяє забезпечувати своєчасний контроль за наявністю, рухом кожного об'єкта нематеріального активу окремо.

Ще одним шляхом надходження нематеріальних активів на підприємство є отримання їх у вигляді внеску до статутного капіталу.

При формуванні статутного капіталу товариства в бухгалтерському обліку робиться запис по дебету рахунка 46 "Неоплачений капітал" та кредиту рахунка 401 "Статутний капітал" на загальну суму зареєстрованого статутного капіталу.

Операції з оприбуткування об'єкта нематеріальних активів як внеску до статутного капіталу засновником відображаються в бухгалтерському обліку по дебету рахунка 12 "Нематеріальні активи" та кредиту рахунка 46 "Неоплачений капітал" за справедливою вартістю, узгодженою засновниками.

Суб'єкт господарювання може самостійно виготовити об'єкт нематеріальних активів. Собівартість самостійно виготовлених нематеріальних активів формується на дебеті рахунка 15 "Капітальні інвестиції". Після оформлення права власності на такі нематеріальні активи їх собівартість складає первинну вартість та списується з кредиту рахунка 15 "Капітальні інвестиції" у дебет рахунка 12 "Нематеріальні активи" (табл. 2.5).

*Таблиця 2.5*

**Типова кореспонденція рахунків з обліку нематеріальних активів,  
створених господарським способом ПрАТ «Дніпропетровський меблевий  
комбінат»**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Вартість матеріалів, використаних для створення об'єкта нематеріальних активів	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	20 «Виробничі запаси»
2	Заробітна плата працівників, зайнятих створенням об'єкта нематеріальних активів	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	661 «Розрахунки за заробітною платою»

Продовж. табл. 2.5

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
3	Відрахування на соціальні заходи	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	65 «Розрахунки за страхуванням»
4	Інші прямі витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням об'єкта нематеріальних активів	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів» 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
5	Введення в господарський оборот створеного підприємством об'єкта	12 «Нематеріальні активи»	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»

Нематеріальні активи можуть надходити на підприємство шляхом безоплатного їх отримання. У бухгалтерському обліку вартість безоплатного отримання об'єктів нематеріальних активів відображається по дебету рахунка 12 «Нематеріальні активи» та кредиту рахунка 42 «Додатковий капітал» субрахунок 4 «Безоплатно одержані необоротні активи».

Бухгалтерські записи, які здійснюються в обліку підприємства ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» з обліку безоплатно одержаних нематеріальних активів, відображено у табл. 2.6.

Таблиця 2.6

**Типова кореспонденція рахунків з обліку безоплатно одержаних нематеріальних активів ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат»**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Оприбуткування безоплатно одержаного об'єкта нематеріальних активів (справедлива вартість)	12 «Нематеріальні активи»	424 «Безоплатно одержані необоротні активи»
2	Відображення суми податку на прибуток, що підлягає сплаті за операцією з безоплатного одержання об'єкта нематеріальних активів (за наявності поточного податку на прибуток)	424 «Безоплатно одержані необоротні активи»	641 «Розрахунки за податками»

Бухгалтерські записи, які здійснюються в обліку підприємства ПрАТ

«Дніпропетровський меблевий комбінат» з обліку зменшення корисності нематеріальних активів, відображено у табл. 2.6.

Таблиця 2.6

**Типова кореспонденція рахунків з обліку зменшення корисності нематеріальних активів ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат»**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1 .Відображення втрат від зменшення корисності об'єктів нематеріальних активів:			
1.1	якщо втрати визнаються вперше або сума попередніх уцінок і втрат від зменшення корисності перевищує суму попередніх дооцінок і вигід від відновлення корисності	972 «Втрати від зменшення корисності активів»	133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»
1.2	якщо сума попередніх дооцінок і вигід від відновлення корисності перевищує суму попередніх уцінок і втрат від зменшення корисності	423 «Дооцінка активів»	133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»
2	Відображення вигід від відновлення корисності об'єктів нематеріальних активів:		
2.1	якщо сума попередніх уцінок і втрат від зменшення корисності перевищує суму попередніх дооцінок і вигід від відновлення корисності	133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»	742 «Дохід від відновлення корисності активів»
2.2	якщо сума визнаних попередніх втрат від зменшення корисності відображалася за рахунок зменшення додаткового капіталу	133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»	423 «Дооцінка активів»

Бухгалтерські записи, які здійснюються в обліку підприємства ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» з обліку реалізації нематеріальних активів, відображено у табл. 2.7.

Таблиця 2.7

**Типова кореспонденція рахунків з обліку реалізації нематеріальних активів ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат»**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Включено об'єкт нематеріальних активів до групи вибуття: - сума накопиченої амортизації - залишкова вартість	133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів» 286 «Необоротні активи та групи вибуття»	12 «Нематеріальні активи»  12 «Нематеріальні активи»
2	Реалізація об'єктів групи вибуття: - продажна вартість  - податкове зобов'язання з ПДВ  - балансова вартість групи вибуття	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» 641 «Розрахунки за податками» 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»

Бухгалтерські записи, які здійснюються в обліку підприємства ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» з обліку ліквідації нематеріальних активів, відображено у табл. 2.8.

Таблиця 2.8

**Типова кореспонденція рахунків з обліку ліквідації нематеріальних активів ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат»**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Списання об'єктів нематеріальних активів як таких, що не відповідають критеріям визнання активом: - сума накопиченої амортизації ліквідованих об'єктів нематеріальних активів - списана залишкова вартість ліквідованих об'єктів нематеріальних активів	133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів» 976 «Списання необоротних активів»	12 «Нематеріальні активи»  12 «Нематеріальні активи»
2	Включення до фінансового результату витрат, пов'язаних з ліквідацією об'єктів нематеріальних активів	79 «Фінансові результати»	976 «Списання необоротних активів»
3	Відображення сум дооцінки об'єкта нематеріальних активів при його вибутті	423 «Накопичені курсові різниці»	441 «Прибуток нерозподілений»



Фактичні витрати на придбання, створення та удосконалення об'єктів нематеріальних активів, використання яких на дату балансу за призначенням не відбулося (не введені в господарський оборот), відображаються у складі незавершених капітальних інвестицій у нематеріальні активи.

На субрахунку 154 "Придбання (створення) нематеріальних активів" відображаються витрати підприємства на придбання або створення власними силами активів, облік яких ведеться на рахунку 12 "Нематеріальні активи".

За дебетом рахунку відображається збільшення зазначених витрат на придбання або створення нематеріальних активів, за кредитом - їх зменшення (придбання в експлуатацію придбаних або створених нематеріальних активів тощо).

Об'єкт нематеріальних активів, наданий правовласником (ліцензіаром) в користування (при збереженні виключних прав на результат інтелектуальної діяльності), залишається на балансі правовласника (ліцензіара) із зазначенням в аналітичному обліку інформації про передачу цього об'єкта у користування іншій особі.

Об'єкт нематеріальних активів, отриманий у користування, обліковується користувачем (ліцензіатом) на позабалансовому рахунку в оцінці, визначеній виходячи з розміру винагороди, встановленого в договорі. При цьому платежі за надане право використання результатів інтелектуальної діяльності у вигляді періодичних платежів, обчислених у порядку та строки, встановлені договором, включаються користувачем (ліцензіатом) до витрат звітного періоду.

Втрати від зменшення корисності об'єкта нематеріальних активів включаються до складу витрат звітного періоду із збільшенням суми накопиченої амортизації об'єкта нематеріальних активів.

Сума вигід від відновлення корисності об'єкта нематеріальних активів, визнана відповідно до П(С)БО 28 "Зменшення корисності активів", відображається визнанням доходу з одночасним зменшенням суми накопиченої амортизації об'єкта нематеріальних активів.

Списання нематеріального активу з балансу здійснюється в наслідок:

- реалізації нематеріальних активів (з переходом права власності на нематеріальні активи);
- реалізація права на користування або розпорядження нематеріальними активами (без переходу права власності на нематеріальні активи);
- здійснення фінансових вкладень нематеріальними активами до статутного капіталу інших підприємств;
- безкоштовної передачі об'єкта нематеріальних активів;
- ліквідації об'єкта нематеріальних активів;
- недостачі нематеріальних активів, виявленої при інвентаризації [39].

Аналітичний облік нематеріальних активів на ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» здійснюється в розрізі субрахунків та кожного об'єкта.

Для систематизації на рахунках бухгалтерського обліку інформації, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах щодо операцій з нематеріальними активами на ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» застосовуються такі реєстри синтетичного та аналітичного обліку: журнал 4 і відомість 4.3 аналітичного обліку нематеріальних активів. У Журналі 4 відображається:

- 1) вибуття нематеріальних активів внаслідок їх продажу, безоплатної передачі, неможливості отримання підприємством економічних вигід від їх використання або невідповідності критеріям визнання активом, а також сума уцінки, яка відображається за кредитом відповідних рахунків бухгалтерського обліку;
- 2) сума нарахованої амортизації, а також сума збільшення зносу внаслідок до оцінки та зменшення корисної вартості;
- 3) вартість негативного гудвілу, що виникає в результаті придбання;
- 4) капітальні інвестиції щодо введення в дію нематеріальних активів, вибуття внаслідок продажу тощо.

Протягом звітного року щомісяця на підставі первинних облікових документів записуються дані про придбані, отримані, створені нематеріальні активи, про переоцінку, зменшення і відновлення корисності нематеріальних

активів, про їх вибуття". На кінець кожного місяця визначається сальдо нематеріальних активів та їх амортизації.

### **2.3. Проблеми розкриття інформації про нематеріальні активи у звітності підприємства та напрями удосконалення їх обліку**

На сьогодні, динамічність змін світових процесів зумовлює якісно новий рівень інформації. Саме тому, прийняття зважених управлінських рішень, в умовах гострої конкуренції, можливе лише за наявності повної, чіткої, достовірної, оперативної та вичерпної інформації. У даній ситуації, важливого значення набуває оперативне та достовірне відображення всіх процесів господарської діяльності у фінансовій звітності, яка виступаючи головним комунікатором між користувачами такого роду інформації, сприяє прийняттю обґрунтованих рішень як управлінським персоналом так і інвесторами, слугує базисом для визначення потенційних об'єктів фінансування. Тобто, фінансова звітність, даючи можливість ознайомитися з показниками фінансового стану підприємства та результатами діяльності за попередні періоди забезпечує проведення достовірної оцінки майбутніх умов господарювання.

Значущість системи інформаційного забезпечення в процесі управління господарською діяльністю реалізується за рахунок звітності підприємства. В залежності від рівня підготовки якої можна оцінити рівень організації всього бухгалтерського обліку на підприємстві. Поряд з тим, розглядаючи останній варто брати до уваги вплив економічних, соціальних, політичних та культурних чинників в залежності від національних особливостей країни.

Так, за Радянського союзу фінансова звітність першочергово задовольняла потреби адміністративно-командної економіки. А її інформаційна наповненість формувалася з метою прийняття управлінських рішень на рині

держави. На сучасному етапі розвитку, масштабність змін, що характерні для економіки, змінили і вимоги до звітності. Почали враховуватися потреби в інформації всіх користувачів, як внутрішніх так і зовнішніх, зазнала змін і нормативно-правова база.

Тобто, на сьогодні, звітність являє собою «впорядковану систему узагальнюючих взаємопов'язаних показників, які відображають джерела формування та використання господарських засобів, стан дебіторської та кредиторської заборгованостей, а також фінансовий стан та результати всіх видів діяльності, що здійснює суб'єкт господарювання, та напрями використання прибутку за визначений проміжок часу» [92].

Незважаючи на результативність проведених масштабних змін, на сьогоднішній день, виходячи з вітчизняної практики, для методики складання та використання звітності характерний певний ступінь невизначеності. В першу чергу труднощі викликає трактування такої економічної категорії як звітність.

Відповідно до чинного законодавства, розрізняються поняття бухгалтерська звітність та фінансова звітність. Так, Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку №1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 (далі – НП(С)БО 1) бухгалтерська звітність трактується як «звітність, що складається на підставі бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів», тоді як під фінансовою звітністю розуміють «бухгалтерську звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період» [60]. В той же час Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV надає трактування лише поняття «фінансова звітність», яке співпадає з тим, що наведене в НП(С)БО 1 [74].

Виходячи з вищезазначеного, можна стверджувати, що фінансова звітність вужча ніж бухгалтерська і відповідно входить до складу останньої. Однак, серед наукової спільноти питання співвідношення бухгалтерської та фінансової звітності викликає гострі дискусії. Так, Озеран А. Жук О., Біла Л.М.,

Левченко З.М., Верига Ю.А., Ватуля І.Д., Плікус І.Й., Гольцова С.М. визнають фінансову звітність в якості складової бухгалтерської звітності, в той час як Городянська Л.В., Орлов І.В., Коробко О.М., Вінярська К., Соколова Є.С., Бебнаєва Е.В. в своїх наукових працях ототожнюють бухгалтерську з фінансовою звітністю. Вважаємо за доцільне дотримуватися норм законодавства, та розглядати в якості складових бухгалтерської звітності фінансову, статистичну, податкову та інші види звітності, що розроблені підприємством самостійно.

У даних умовах, інформація виступає рушійною силою розвитку суспільства, а досягнення у сфері технологій – головними факторами, що забезпечують високий рівень розвитку економіки, що реалізується за рахунок високих конкурентних переваг підприємств, як на вітчизняній так і на міжнародній арені. Пріоритетність інноваційного розвитку України визнається як на державному рівні, за рахунок інноваційної стратегії розвитку країни, так і на рівні окремих підприємств, шляхом активного використання в господарюванні результатів інноваційної діяльності.

Таким чином, всепоглинаючі інтеграційні процеси впливають на зміну структури капіталу шляхом переважання нематеріальних активів над матеріальними, що в першу чергу відображається у звітності організацій.

Відповідно до ст.1 розділу 2 НП(С)БО 1 виділяють наступні елементи фінансової звітності:

- Баланс (Звіт про фінансовий стан);
- Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід);
- Звіт про рух грошових коштів;
- Звіт про власний капітал;
- Примітки до фінансової звітності.

Форма 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» призначена для відображення інформації про активи, зобов'язання та власний капітал. Вся облікова інформація групується у трьох розділах активу та чотирьох розділах пасиву, серед яких інформація про нематеріальні активи представлена у табл.

## 2.9.

Звіт про фінансові результати (Форма 2) надає користувачам інформацію щодо доходів, витрат, прибутків та збитків, сукупного доходу та іншого сукупного доходу суб'єкта господарювання. Що стосується облікової інформації про нематеріальні активи, то в зазначеній формі для таких даних призначена лише стаття «Дооцінка (уцінка) необоротних активів» за кодом 2400.

Таблиця 2.9

**Відображення нематеріальних активів у Балансі (Звіті про фінансовий стан) ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат»**

Показник	Код рядка	Сума, тис. грн.
I. Необоротні активи		
Нематеріальні активи	1000	33
первісна вартість	1001	55
накопичена амортизація	1002	22
Інші необоротні активи	1090	-
III. Необоротні активи, утримувані для продажу та групи вибуття	1200	-

У Звіті про рух грошових коштів надається інформація щодо безпосередньо руху грошових коштів за звітний період як результат операційної, фінансової та інвестиційної діяльності. Статті, що несуть інформацію про нематеріальні активи, в залежності від обраного методу складання, відображені у табл. 2.10.

У свою чергу «Звіт про власний капітал» (Форма 4) призначений для розкриття інформації з приводу змін, що відбуваються у складі власного капіталу. На жаль в даній форма звітності не передбачено окремих статей для відображення інформації про нематеріальні активи.

Що стосується приміток до фінансової звітності (Форма 5), то їх складання пояснюється необхідністю відображення інформації, яка безпосередньо не наводиться у фінансових звітах, але вона вважається суттєвою, чим і викликана необхідність розкриття останньої.

Таблиця 2.10

**Відображення нематеріальних активів у Звіті про рух грошових коштів ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат»**

За прямим методом			За непрямим методом		
Показник	Код рядка	Сума, тис. грн.	Показник	Код рядка	Сума, тис. грн.
Надходження від реалізації необоротних активів	3205	-	Надходження від реалізації необоротних активів	3205	-
Витрачання на придбання необоротних активів	3260	-618	Витрачання на придбання необоротних активів	3260	-
			Коригування на амортизацію необоротних активів	3505	-

У табл. 2.11. подані статті, в яких зазначається інформація про нематеріальні активи.

Таблиця 2.11

**Відображення нематеріальних активів у Примітках до фінансової звітності ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат»**

Показник	Код рядка	Сума, тис. грн.
Надходження від отримання роялті, авторських винагород	3045	-
Збиток (прибуток) від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу та груп вибуття	3523	-
Зменшення (відновлення) корисності необоротних активів	3526	-

На сьогодні, у вітчизняної практики складання фінансової звітності, простежується тенденція невинновданого завищення балансової вартості підприємства у порівнянні з його ринковою вартістю. Дану ситуацію в певній мірі можна пояснити масштабними процесами глобалізації, зокрема економічних процесів, однією з головних умов якої виступає гармонізація фінансової звітності, як результат створення транснаціональних корпорацій та відповідно розвитку зовнішньоекономічної діяльності. Вищезазначені фактори сприяють уніфікації вимог щодо складання фінансової звітності.

Виступаючи рушійним економічним фактором, запровадження в країні

міжнародних стандартів сприяє закріпленню високих конкурентних позицій на міжнародній арені. Поряд з тим країна зможе підвищити свою інвестиційну привабливість, за рахунок відповідності фінансової звітності міжнародним стандартам, які асоціюються з достовірністю, безпосередньо високим рівнем якості та відповідно зниженням рівня ризику. Тобто, якість інформаційного фактору не можна залишати поза увагою.

Що стосується вітчизняної ситуації, то процес трансформації національних вимог стосовно фінансової звітності до міжнародних вимог знаменується постановою Кабінету міністрів України від 28.10.1998 № 1706 «Програма реформування бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів фінансової звітності».

На сьогоднішній день, урядовцями було пророблена колосальна робота у напрямку гармонізації фінансової звітності. Результатом якої може виступати той факт, що більшість вимог міжнародних стандартів враховуються в Національних стандартах бухгалтерського обліку. Однак варто розуміти, складність абсолютної відповідності всіх вимог міжнародних стандартів, так як національні особливості завжди несуть собою певну специфіку, яку не можна ігнорувати.

Поряд з тим міжнародний досвід показує, що далеко не всі країни обирають для себе міжнародні стандарти. Так, впливовий учасник ринкових відносин, такий як США, віддає перевагу національним стандартам обліку (GAAP US). Останнім часом, на світовій арені, спостерігається «посилення конвергенції між двома глобальними системами бухгалтерського обліку, а саме МСФЗ та GAAP US» [34, с. 283].

Для окресленого процесу характерна трансформація саме МСФЗ до GAAP US, а не навпаки. Як результат, ряд науковців визнають американські стандарти GAAP US більш стабільними, а їх вимоги більш якісними у порівнянні з МСФЗ, так як в останні занадто вже часто вносять зміни.



Виходячи з вищезазначеного, на сьогодні, значна частина країн з розвинутою економікою віддають належну роль американським стандартам GAAP US при реформуванні національної системи бухгалтерського обліку.

На сучасному етапі за умови досить жорстких умов конкуренції українські підприємства потребують швидкого реагування на зміни в економічному середовищі. Саме для цього необхідною умовою є використання у своїй діяльності такого досить нового елементу господарського життя, як нематеріальні активи (НМА). Для того щоб мати достовірну та точну інформацію про наявність та стан таких активів, підприємства повинні використовувати інформаційні системи обліку, які також є прикладом об'єктів права інтелектуальної власності. Саме тому питання вибору (або створення) найбільш оптимального, функціонального, а головне – адаптованого під сферу діяльності програмного забезпечення є актуальним. Різноманітність варіантів та якість комп'ютерних програм, що можуть пропонуватися вітчизняними розробниками, значною мірою впливають на успішність функціонування та конкурентоспроможність підприємства.

Своєю чергою, визначення найдоцільнішого програмного забезпечення для підприємства є важливим стратегічним рішенням, що може базуватися на результатах опитування низки експертів-фахівців, що знаються на особливостях автоматизованого обліку та можуть виділити найважливіші характеристики програмного забезпечення для ведення обліку на підприємстві.

Спеціалізовані програми, які використовують для обліку, аналізу та контролю процесів на підприємствах, містять основні, найнеобхідніші алгоритми та інструменти, які роблять процес обліку оперативним, а завдяки додатковим модулям, що можна використовувати залежно від специфіки та потреб підприємства. Облік на ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» ведеться за допомогою програмного пакету обліку «Інфо-бухгалтер». Дана програма забезпечує виконання таких завдань:

- прийняття до обліку об'єктів НМА та створення відповідних проводок;
- відображення модернізації об'єкту нематеріальних активів;

- нарахування амортизації НМА;
- відображення переміщення НМА;
- відображення вибуття з обліку підприємства об'єктів права інтелектуальної власності;
- формування звітності щодо НМА та ін. [24].

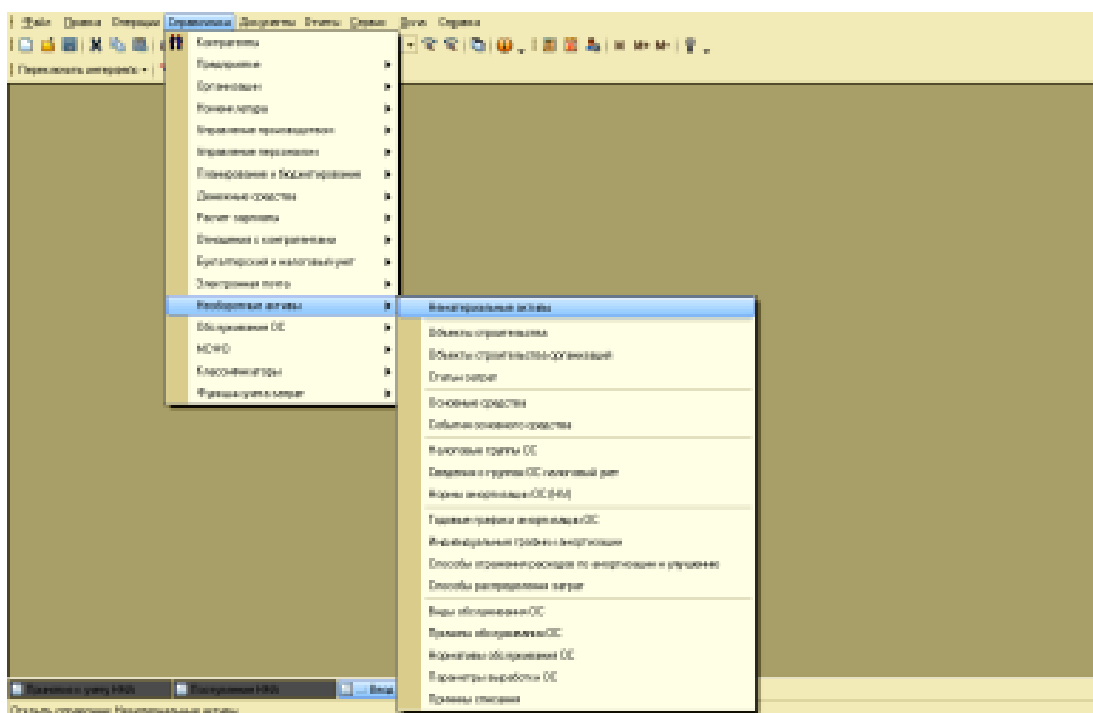
На наш погляд, для ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» необхідно знайти альтернативу наявному програмному забезпеченню «Інфо-бухгалтер».

Програмний комплекс «1С: Підприємство 8. Управління виробничим підприємством для України» призначений для автоматизації бухгалтерських операцій за всіма об'єктами обліку, що відбуваються на підприємстві. Облік нематеріальних активів не є винятком і реалізований в програмі за допомогою довідника необоротних активів, який включає нематеріальні активи, та відповідні первинні документи, проведення яких формує необхідні бухгалтерські записи та дозволяє отримувати їх друковані форми.

Довідник "Нематеріальні активи" призначений для зберігання загальних характеристик об'єктів нематеріальних активів. До загальних характеристик належить інформація, що характеризує певний об'єкт і не залежить від того, якому підприємству він належить чи в якому він стані. До загальної інформації належить: найменування об'єкта нематеріального активу та вид нематеріального активу. Зазначена інформація дає загальний опис об'єктів нематеріальних активів, що використовуються в процесі господарювання.

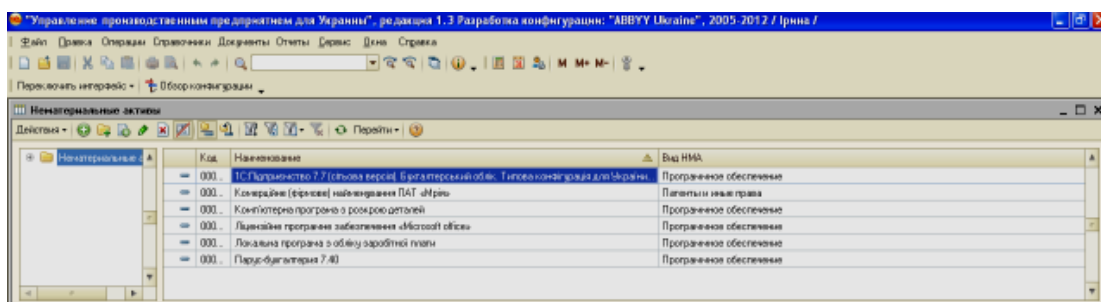
У довіднику "Нематеріальні активи" відсутні відомості про термін корисного використання об'єкта нематеріальних активів, методи нарахування амортизації та інші дані, необхідні для обліку нематеріальних активів. Адже ці дані відрізняються на кожному окремому підприємстві, в той час як довідник "Нематеріальні активи" містить інформаційні характеристики нематеріальних активів, що ідентичні на всіх підприємствах, які їх використовують.

Необхідно зауважити, що користувачу програми створювати довідник "Нематеріальні активи" не потрібно, адже він є в меню програми. Відкрити довідник "Нематеріальні активи" можна здійснивши наступні дії: Інтерфейс "Повний" → Довідники → Необоротні активи → Нематеріальні активи (рис. 2.1).




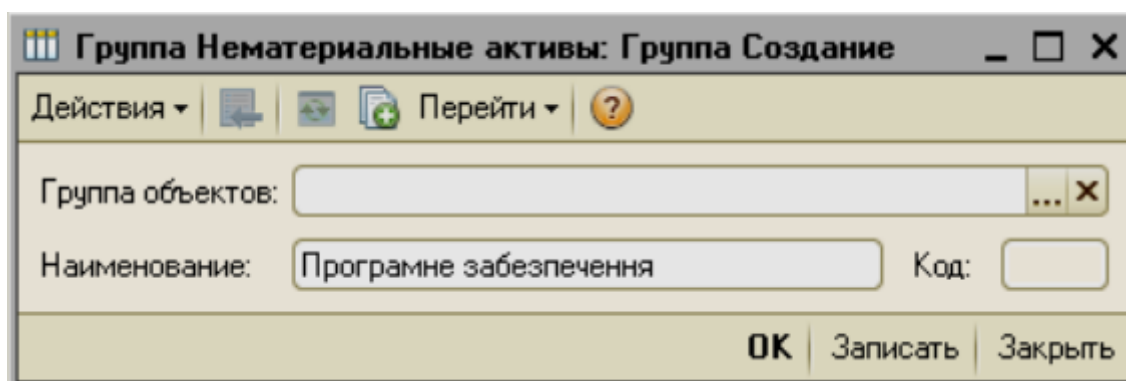
**Рис. 2.1. Довідник "Нематеріальні активи" в меню програмного комплексу «1С: Підприємство 8. Управління виробничим підприємством для України»**

На рис. 2.2. наведено вікно довідника "Нематеріальні активи" в програмному комплексі "1С: Підприємство 8. Управління виробничим підприємством для України". У довіднику в групі "Нематеріальні активи" для спрощення зберігання інформації за об'єктами нематеріальних активів можна створити декілька груп.




**Рис. 2.2. Довідник "Нематеріальні активи"**

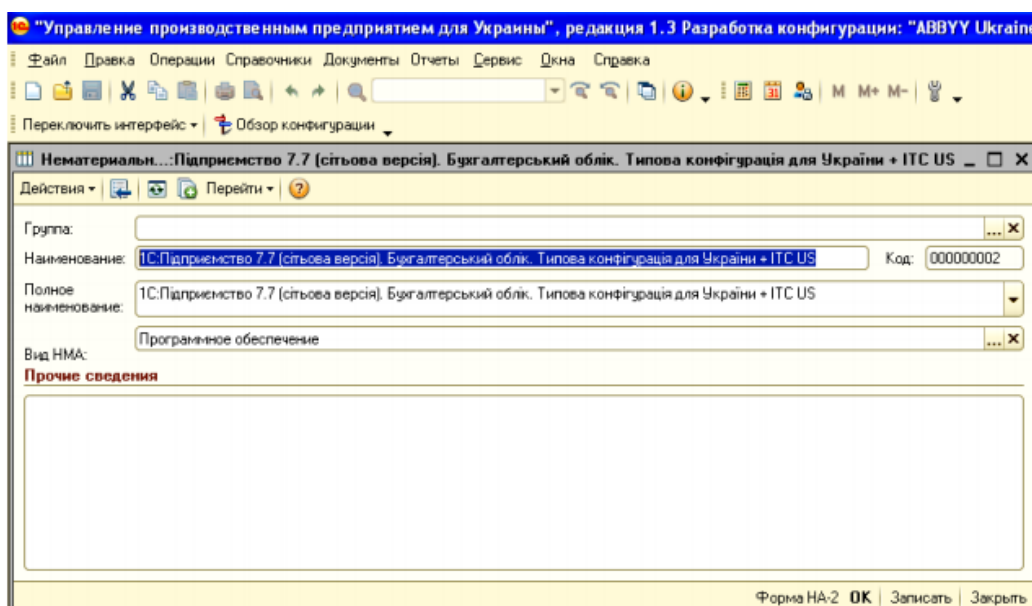
Щоб створити нову групу нематеріальних активів у довіднику, необхідно в дереві вікна (ліва частина) встановити курсор на назву довідника "Нематеріальні активи" та скористатися кнопкою "Додати групу" (  ) (рис. 2.3).



**Рис. 2.3. Створення нової групи в довіднику "Нематеріальні активи"**

Щоб створити новий елемент (об'єкт нематеріальних активів) в групі нематеріальних активів, необхідно встановити курсор на назву відповідної групи нематеріальних активів в дереві вікна (ліва частина) екранної форми довідника "Нематеріальні активи" та скористатися кнопкою "Додати" (  ) на панелі інструментів у вікні довідника.

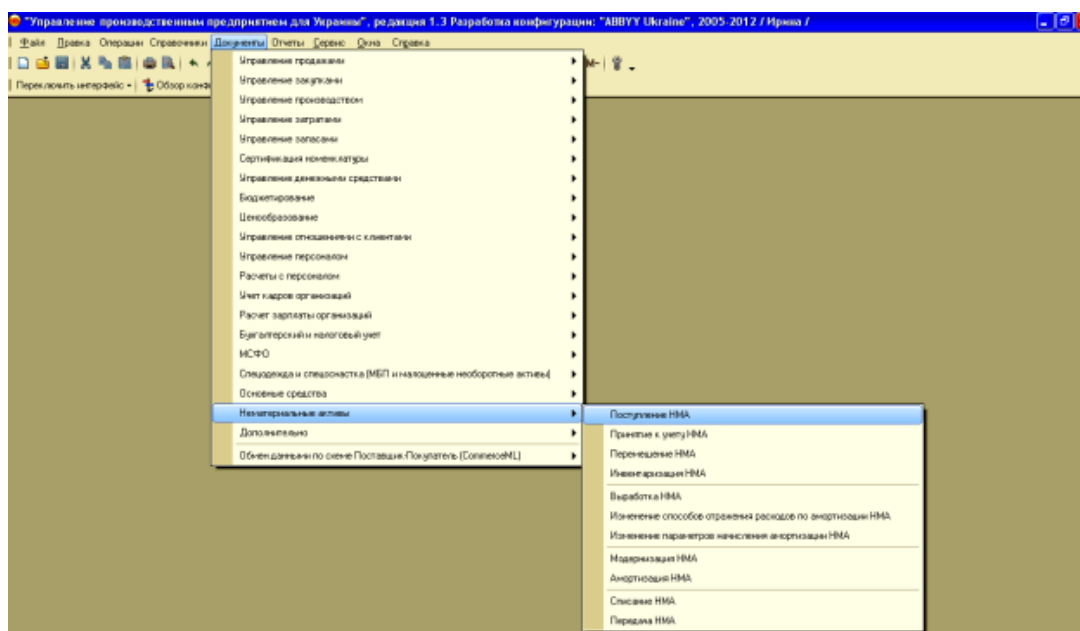
У відкритому діалоговому вікні необхідно заповнити такі параметри: повне та скорочене найменування об'єкта нематеріальних активів, їх вид та інші додаткові відомості (рис. 2.4).



**Рис. 2.4. Створення нового елемента в довіднику "Нематеріальні активи"**

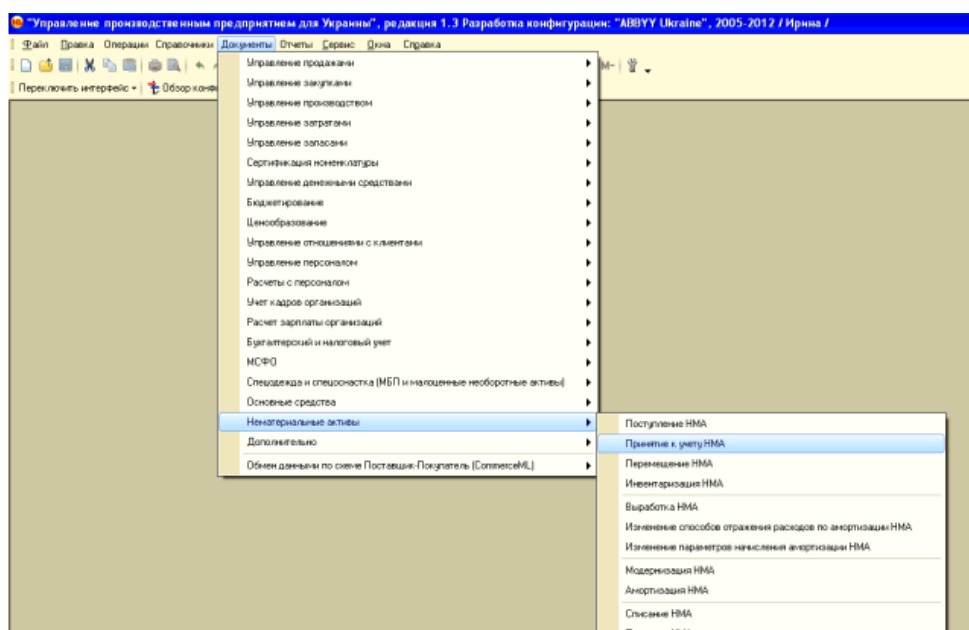
Найбільш поширеним видом надходження нематеріальних активів на підприємство є їх придбання у постачальника за грошові кошти. Господарська операція з придбання (надходження) нематеріальних активів у програмному комплексі відображається документом "Надходження НМА" в інтерфейсі "Повний". Відображена в бухгалтерському обліку господарська операція з придбання нематеріальних активів визначає первісну вартість об'єкта, яка становить суму грошових коштів, витрачених підприємством на купівлю або створення об'єкта нематеріальних активів.

Усі створені документи "Надходження НМА", що підтверджують факт придбання, зберігаються в реєстрі, відкрити який можна наступним чином: Інтерфейс "Повний" → Документи → Нематеріальні активи → Надходження НМА (рис. 2.5).



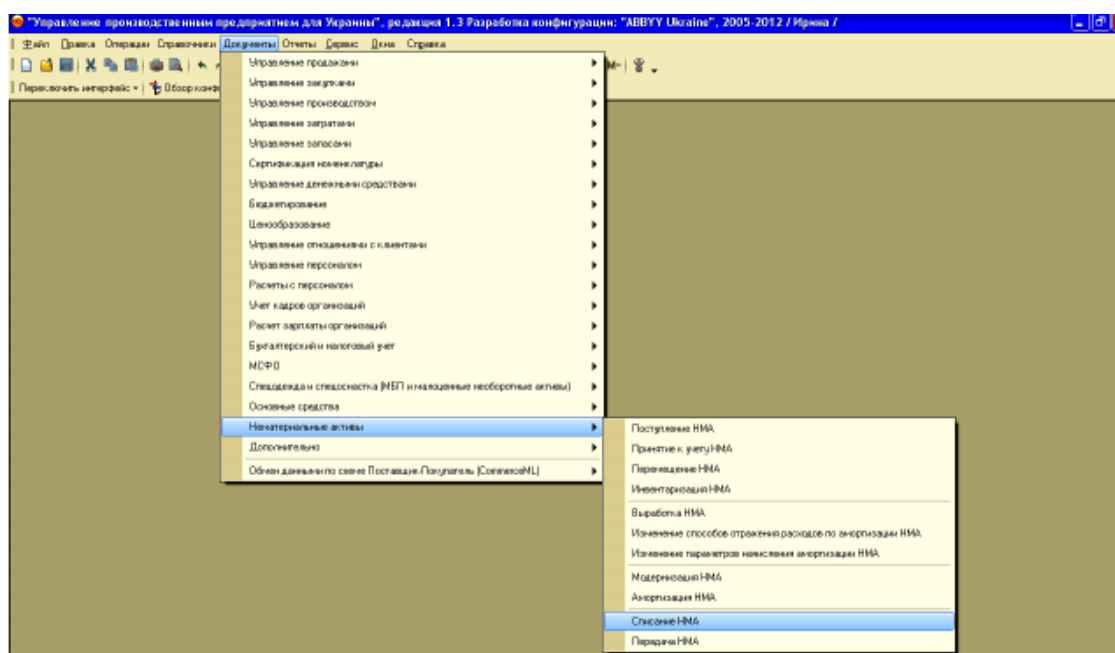
**Рис. 2.5. Документ "Надходження НМА" в меню програмного комплексу "1С: Підприємство 8. Управління виробничим підприємством для України"**

Усі створені документи "Прийняття до обліку НМА" зберігаються в однойменному реєстрі, відкрити який можна наступним шляхом: Інтерфейс "Повний" → Документи → Нематеріальні активи → Прийняття до обліку НМА (рис. 2.6).



**Рис. 2.6. Діалогове вікно "Прийняття до обліку НМА"**

Списання нематеріальних активів у бухгалтерському обліку здійснюється з використанням рахунка 976 "Списання необоротних активів". У програмному комплексі списання нематеріальних активів також здійснюється з використанням вказаного рахунка та відображається документом "Списання НМА" шляхом виконання наступних дій: Інтерфейс "Повний" → Документи → Нематеріальні активи → Списання НМА (рис. 2.7).



**Рис. 2.7. Документ "Списання НМА"**

У відкритій екранній формі необхідно вказати дату, організацію та встановити позначку про відображення в бухгалтерському обліку, заповнити реквізит "Субконто 1" та податкове призначення витрат.

У табличній частині необхідно додати новий рядок та в колонці "Нематеріальний актив" з довідника нематеріальних активів обрати об'єкт, який списується (ліквідується). Над табличною частиною слід натиснути кнопки Заповнити → Заповнити для списку НМА – і дані табличної частини буде автоматично заповнено. Документ містить наступні реквізити табличної частини: найменування нематеріальних активів, його інвентарний номер, первісну та залишкову вартість, суму нарахованого зносу

(амортизації) за період експлуатації, а також відомості, необхідні для податкового обліку нематеріальних активів.

Після складання документа необхідно перевірити бухгалтерські проведення, які було сформовано в автоматичному режимі відповідно до налаштувань програми.

Отже, у питанні критично оцінено діючі в Україні види програмного забезпечення бухгалтерського обліку, в тому числі обліку нематеріальних активів. Рекомендовано для використання на ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» програмний комплекс «1С: Підприємство 8. Управління виробничим підприємством для України»

Удосконалення обліку і аудиту на базі сучасних інформаційних технологій підвищить можливості ефективного використання інформації для прийняття оперативних управлінських рішень ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат».

## **Висновки за розділом 2**

Розвиток економіки вимагає корінних змін у методах господарського управління і економічній роботі підприємства. Зростає необхідність у збільшенні ефективності облікових процедур на підприємстві й насамперед відносно специфічних облікових об'єктів, таких як нематеріальні активи. Таке покращення у роботі досягається, перш за все, завдяки правильній організації робочого часу, в якому суттєву роль відіграє процес документообігу, що починається з формування первинної документації. Тому удосконалення обліково-аналітичної роботи щодо нематеріальних активів в цьому напрямку стає одним з найважливіших моментів в економічній роботі ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат».

Відображення нематеріальних активів, як особливого виду об'єкта



бухгалтерського обліку, повинно бути забезпечено документацією, яка б враховувала специфічні ознаки кожного з таких об'єктів. На сьогоднішній день на законодавчому рівні затверджені типові форми первинного обліку лише для об'єктів інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, тому ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» зобов'язане або використовувати форми для обліку основних засобів, або розробляти бланки документів власними силами, враховуючи вимоги чинної законодавчої бази.

Вдосконалення первинного обліку нематеріальних активів повинно відбуватися у напрямках посилення змістового навантаження під час розроблення конкретної форми з метою забезпечення відображення всіх особливостей кожного об'єкта у складі нематеріальних активів.

Використання раціональних форм первинних документів на ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» сприятиме оперативності прийняття управлінських рішень, отриманню необхідних даних для управлінського та економічного аналізу, впливатиме на достовірність оцінки об'єктів нематеріальних активів.

З огляду на світові економічні процеси рушійним фактором виявляється належне інформаційне забезпечення. Розширення кола користувачів інформації та відповідне підвищення вимог щодо неї виступають результатом інтеграційних процесів. Вищезазначена ситуація забезпечується за рахунок підвищення якості фінансової звітності, шляхом гармонізації національних стандартів до міжнародних стандартів фінансової звітності.

З метою удосконалення облікових процедур щодо нематеріальних активів ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» у роботі досліджено методику синтетичного та аналітичного обліку основних господарських операцій з руху нематеріальних активів, розроблено пропозиції щодо їх автоматизації.

Таким чином, впровадження на підприємстві рекомендованих заходів з вдосконалення обліків та аудиту нематеріальних активів на ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» дозволять отримувати керівництву ще

більше інформації щодо якості ведення обліку нематеріальних активів та його відповідності вимогам чинного законодавства. Крім того, можна стверджувати, що реалізація перелічених напрямів вдосконалення обліку нематеріальних активів на ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» призведе до значного підвищення результативності його фінансовоекономічної діяльності.

### РОЗДІЛ 3

## СТАН, ПРОБЛЕМИ ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

### 3.1. Сучасний стан та практика організації аудиту нематеріальних активів

Орієнтування України на вимоги європейського ринку потребує опанування власниками нових підходів до ефективного управління діяльністю виробничого підприємства. Одним із найважливіших напрямів підвищення ефективності функціонування підприємства є необхідність удосконалення системи управління нематеріальними активами виробничого підприємства, адже повсякденне використання комп'ютерних програм, інтелектуальної власності, розвиток науки і техніки зумовлюють потребу правового оформлення та відображення в бухгалтерському обліку цих процесів.

Інформація про нематеріальні активи у фінансовій звітності дає її користувачам змогу приймати управлінські рішення стосовно майбутніх взаємовідносин із суб'єктами господарювання. А гарантом достовірності такої інформації є аудитор (зовнішній, внутрішній).

Аудит у сучасних умовах та управління відіграє важливу роль у досягненні як стратегічних, так і оперативних цілей, які спрямовані на підвищення конкурентоспроможності та ефективне управління підприємством [37]. Однак, незважаючи на велику кількість нормативних актів, саме методика обліку, а як наслідок, і аудиту нематеріальних активів в Україні недостатньо врегульована. Порівнюючи показники фінансової звітності українських та зарубіжних компаній, видно, наскільки незначною є частка нематеріальних активів у балансі. За кордоном даному об'єкту бухгалтерського обліку приділяється значно більше уваги. Причинами такої ситуації є несформований ринок нематеріальних активів, недосконала нормативно-законодавча база,

неконкретизований порядок проведення внутрішнього аудиту операцій із нематеріальними активами тощо.

Інформація сформована в бухгалтерському обліку підприємств є основою для проведення аудиту, саме тому значну увагу необхідно приділяти Положенням (стандартам) бухгалтерського обліку затверджених для ведення обліку в Україні. Зокрема, звернути увагу необхідно до П(С)БО №8 «Нематеріальні активи», в якому наводиться загальна інформація про нематеріальні активи, зокрема про: ідентифікацію, оцінку, переоцінку, класифікацію, визначення вартості нематеріальних активів, визначення можливих шляхів їх надходження і вибуття. Відповідно до положень П(С)БО №8, під «нематеріальними активами» слід розуміти немонетарні активи, які не мають матеріальної форми та можуть бути ідентифікованими.

Для приведення національних стандартів у відповідність до міжнародних було запроваджено П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [71]. Але даний стандарт лише вносить плутанину у ведення обліку нематеріальних активів, оскільки передбачає переведення об'єктів раніше функціонуючого підприємства у товари. При цьому такий процес є сам по собі специфічним. Окрім того, відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, класифікацію нематеріальних активів покладено в основу субрахунків рахунку 12 «Нематеріальні активи» і передбачено застосування ще субрахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» щодо обліку необоротних активів, які утримуються для продажу [35].

Чітко відпрацьована система внутрішнього контролю (аудиту) своєчасно виявляє проблеми, які виникають на підприємстві під дією залежних та незалежних чинників. За допомогою дієвої системи перевірок керівництво підприємства визначає правильність своїх рішень у коригуванні проблемних аспектів діяльності, адже процес контролю, з одного боку, - це процес визначення відхилень від встановлених стандартів, а з іншого - це дослідження

процесу виконання управлінських рішень і оцінка досягнутих результатів у ході їх виконання.

Аудит слід розглядати як інтелектуальну діяльність, яка має свою специфіку організації. Міжнародні асоціації бухгалтерів та аудиторів узагальнили наявний досвід з організації та методики обліку й аудиту у вигляді міжнародних стандартів аудиту (МСА), які у певній мірі можуть виконувати функції національних стандартів [4, с. 69].

Головною метою проведення аудиту нематеріальних активів є висловлення незалежної думки аудитора щодо достовірності даних бухгалтерського обліку господарюючого суб'єкта, а також повноти і своєчасності відображення цих даних у фінансові звітності. Також здійснюється перевірка первинних документів і майнових прав на нематеріальні активи, що підтверджують права володіння ними. Під час проведення аудиту нематеріальних активів необхідно виконати ряд завдань, до яких можна віднести:

- 1) перевірка положень облікової політики в частині обліку нематеріальних активів;
- 2) перевірка наявності та застосування системи внутрішнього контролю на підприємстві;
- 3) фактична перевірка наявності нематеріальних активів і перевірка наявності підтверджуючих документів власності на наявні на підприємстві нематеріальні активи;
- 4) перевірка правильності відображення в бухгалтерському обліку надходження, переоцінки, вибуття нематеріальних активів;
- 5) здійснення перевірки щодо дотримання нормативного законодавства під час здійснення операцій з нематеріальними активами;
- 6) зіставлення фактичних показників даним синтетичного і аналітичного обліку нематеріальних активів та їх зносу із записами регістрів обліку та фінансової звітності;
- 7) перевірка правильності нарахування амортизації на нематеріальні

активи;

8) перевірка приміток до річної фінансової звітності щодо розкриття інформації про нематеріальні активи [5, с. 35].

Інформаційними джерелами отримання аудиторських доказів по обліку нематеріальних активів, як правило, визначені: первинні і зведені документи; облікові реєстри; звітність; акти попередніх перевірок аудиторської фірми, фіскальної служби та інші накази, розпорядження підприємства. У зв'язку з тим, що аудиторська перевірка – це творчий процес аудитора виходячи із його професіоналізму, організаційно–технологічних особливостей підприємства можлива різна послідовність аудиту.

Основними методами, які використовуються при аудиті нематеріальних активів, є фактична перевірка, порівняння, опитування, документальна перевірка, вибіркове дослідження, камеральна перевірка.

Проведення аудиту нематеріальних активів здійснюється на загальному плані проведення аудиту, де значну увагу необхідно приділити дослідженню нетипових операцій з нематеріальними активами, а також чи змінювалося дотримання норм законодавства та змін у ньому.

Під час планування аудиту доцільно використовувати МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності». Аудитор виконує даний план за допомогою програми, яка визначає характер, часові обмеження та об'єм запланованих аудиторських процедур та складається з урахуванням оцінки системи наявного внутрішнього контролю на підприємстві. З метою забезпечення можливості зниження рівня аудиторського ризику, відповідно до МСА 300-499 «Оцінка ризиків та дії у відповідь на оцінені ризики», та підвищення якості роботи аудитора, необхідним є дотримання етапів аудиту нематеріальних активів з детальним розкриттям особливостей проведених аудиторських процедур – МСА 500-599 «Аудиторські докази» [4, с. 45]. Процес проведення аудиту нематеріальних активів можна відобразити у вигляді (рис. 3.1).



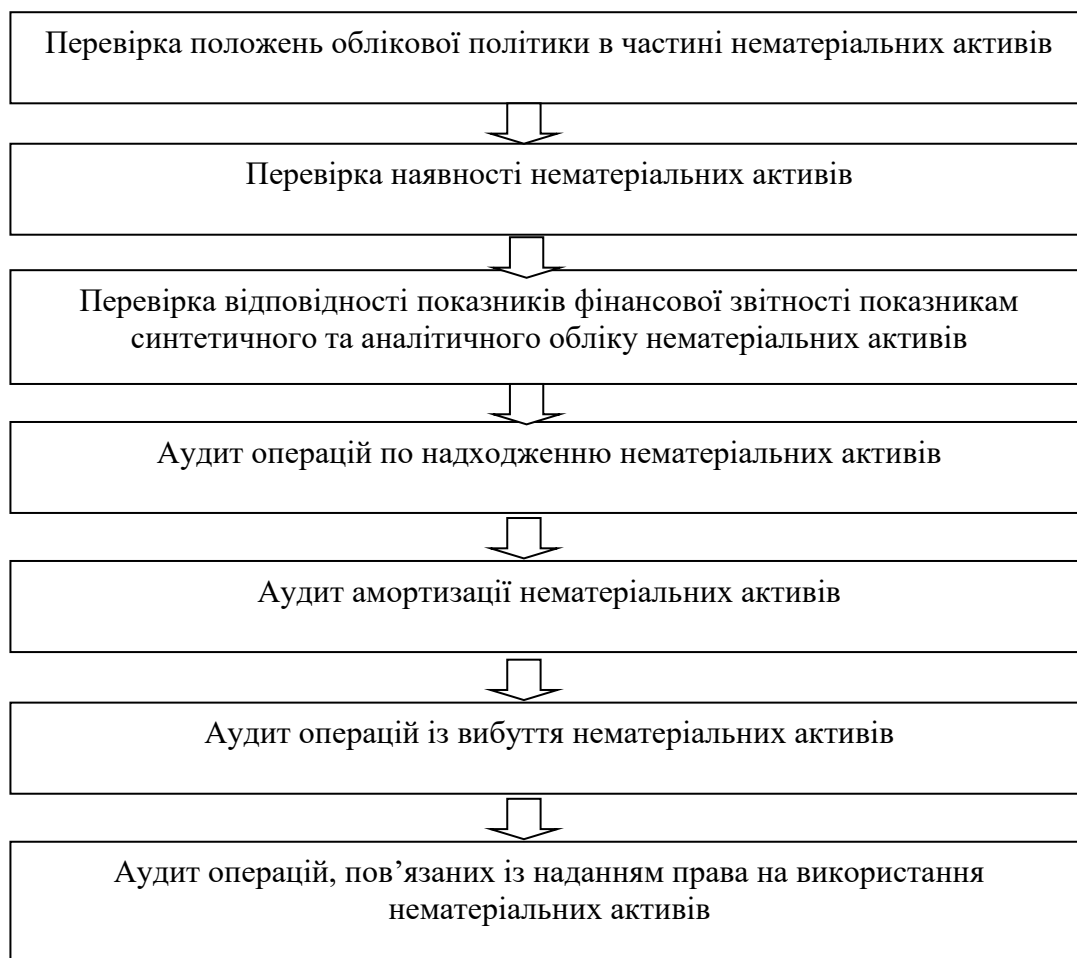
**Рис. 3.1. Процес проведення аудиту нематеріальних активів [46, с. 80]**

Враховуючи мету аудиту нематеріальних активів та специфіку вітчизняної практики його проведення наводимо перелік етапів проведення процедур аудиту нематеріальних активів, які аудитор детально розкриває у програмі аудиту (рис. 3.2).

Якість аудиту нематеріальних активів тісно взаємопов'язана з методикою аудиту. Аудитор повинен дотримуватись методики проведення аудиту нематеріальних активів, яка впливає на якість аудиту і надання аудиторських послуг. Чим вище якість інформації, сформованої в системі бухгалтерського обліку, тим вище якість проведеного аудиту, а також вище впевненість користувача професійної думки аудитора в правильності прийняття та здійснення економічних рішень в майбутньому [96, с. 8].

В умовах вибору України шляху асоціації з Європейською Спільнотою, виникає потреба приведення у відповідність нормативно-правового регулювання

операцій з нематеріальними активами. Дійсне П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» лише частково відповідає однойменному МСФЗ 38, і потребує подальшої адаптації. Також в Україні є наявна проблема із захисту прав інтелектуальної власності, оскільки недосконалість нормативно-правової бази не дають змогу в повному обсязі ефективно використовувати нематеріальні активи у діяльності підприємств.



**Рис. 3.2. Етапи проведення аудиту нематеріальних активів [46]**

Найважливішим критерієм якості аудиторських послуг є довіра з боку користувачів аудиторської інформації, зокрема ставлення до професійної думки аудитора. Якістю бухгалтерського обліку виступає корисність бухгалтерської інформації для зацікавлених користувачів. Рівень корисності бухгалтерської інформації залежить від ефективності системи внутрішнього контролю господарюючого суб'єкта, а ступінь довіри до професійної думки аудитора – від



ефективності системи контролю якості аудиту. Чим ефективнішим є система внутрішнього контролю, тим більшою є вірогідність одержання якісних аудиторських послуг.

Проведення якісного аудиту нематеріальних активів значно міро пов'язана із методикою проведення аудиту. Під час формування методики аудиту нематеріальних активів необхідно враховувати специфіку діяльності кожного підприємства, та будувати план і програму (додатки Ж, И) перевірки з урахуванням обсягів якості наданої інформації. Тобто можна сказати, що чим вища кість інформації наданої для перевірки, тобто інформації що склалася в системі бухгалтерського обліку на підприємстві, тим буде вищою якість проведеного аудиту. Відповідно і буде вищою впевненість користувача інформацією в її достовірності та можливості її використання.

У сучасних умовах широкого застосування інформаційних систем, розміщення інформації про певний суб'єкт господарювання може відіграти важливу роль у подальшій його господарській діяльності. Оскільки при пошуку нових контрагентів звертають увагу на розміщену інформацію про них, зокрема про позитивні чи негативні відгуки та періодичність проведення аудиту.

Підсумовуючи результати дослідження, слід зауважити, що нематеріальні активи являють собою специфічний об'єкт бухгалтерського обліку, якість проведення аудиту якого залежить від правильно обраної облікової політики. Аудит нематеріальних активів має розпочинатися не на етапі планування чи одержання доказів, а на етапі отримання розуміння клієнта, визначення галузевих, нормативних та інших особливостей ведення бізнесу суб'єктом господарювання, що впливає на порядок визнання, використання та списання нематеріальних активів.

Використання оцінки в бухгалтерському обліку як для облікового відображення, так і складання фінансової звітності щодо нематеріальних активів вимагає від аудитора використання комплексу прямих та непрямих процедур для одержання достовірних доказів на яких буде ґрунтуватися аудиторська думка. Результатом проведеного аудиту нематеріальних активів є

висловлена аудиторська думка, яка є неупередженою та містить достовірну інформацію. Серед перспективних напрямів подальшого дослідження в контексті аудиту нематеріальних активів можна назвати аналіз впливу галузевого чинника на методику перевірки та розширення практики застосування комбінованих процедур для одержання доказів.

### **3.2. Проблеми і напрями удосконалення методики аудиту нематеріальних активів**

Досвід вітчизняних підприємств та зарубіжних компаній показує, що важливою складовою ефективної системи управління є застосування зовнішнього і внутрішнього аудиту [93]. Отже, розробка дієвої методики аудиту нематеріальних активів ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат», що включає повний обсяг інформаційних джерел, об'єктів і раціональних етапів перевірки, моделей робочих документів аудитора, є запорукою підтвердження показників фінансової, податкової та інших видів звітності.

Досягнення поставлених перед аудитором звань можливе лише тоді, коли є необхідні засоби праці здатні забезпечити ефективне виконання роботи. В сучасних умовах господарювання нематеріальним активам приділяють значну увагу. Постає завдання щодо вирішення проблем із використанням потенціалу підприємств, задля підвищення ними своїх конкурентних переваг. Зарубіжні вчені приділяють значну увагу організації та методиці проведення аудиту нематеріальних активів, оскільки саме роль нематеріальних активів у балансі підприємств починає відігравати більш значну увагу чим матеріальні активи. Нажаль в наявних нормативних актах немає чітко розкритої та затвердженої методики проведення аудиту нематеріальних активів, саме тому виникає необхідність у проведенні досліджень, здатних виявити наявні проблеми та

запропонувати шляхи їх вирішення.

Вітчизняна методика проведення аудиту нематеріальних активів є недосконалою, і не відображає повноти та взаємозв'язку між етапами аудиту нематеріальних активів. В результаті проведеного дослідження запропоновано власні удосконалені етапи аудиту нематеріальних активів для ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат», до яких віднесено (рис. 3.3):



**Рис. 3.3. Схема послідовності методики аудиту наявності і руху нематеріальних активів у ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» [пропозиція автора]**

1. Перевірка положень облікової політики в частині нематеріальних активів. Облікову політику розглядають як спосіб регулювання фінансово-економічних і господарських особливостей функціонування підприємства в ринкових умовах. Облікова політика в частині нематеріальних активів формується на основі сукупності основоположних принципів і правил, вибір яких потребує системного підходу з метою максимальної оптимізації облікового процесу: перевірка висвітлення критеріїв визнання та оцінки нематеріальних активів в обліковій політиці підприємства; перевірка

визначення термінів корисного використання нематеріальних активів в обліковій політиці та відповідність їх чинному законодавству; перевірка висвітлення способів нарахування амортизації відрахувань за окремими групами нематеріальних активів; перевірка висвітлення організації аналітичного обліку нематеріальних активів.

2. Перевірка наявності нематеріальних активів: перевірка періодичності проведення інвентаризації нематеріальних активів та їх відповідності законодавчим актам; перевірка правильності оформлення результатів інвентаризації. Виявлені при інвентаризації невраховані об'єкти інтелектуальної власності мають бути оприбутковані на дату її проведення за справедливою вартістю або до оцінені, якщо вони повністю з амортизовані. На цьому етапі також доцільно перевірити правильність заповнення первинних документів щодо руху нематеріальних активів.

3. Перевірка відповідності показників фінансової звітності показникам синтетичного та аналітичного обліку нематеріальних активів: перевірка організації синтетичного та аналітичного обліку нематеріальних активів в бухгалтерії підприємства та за центрами відповідальності; перевірка відображення у звітності нематеріальних активів за їх видами та відповідність даним синтетичного та аналітичного обліку; перевірка відображення у звітності сум амортизаційних відрахувань нематеріальних активів та їх відповідність даним синтетичного та аналітичного обліку [1, с. 56].

4. Аудит операцій по надходженню нематеріальних активів: перевірка джерел надходження нематеріальних активів; перевірка правильності оформлення придбаних нематеріальних активів; перевірка правильності визначення сум ПДВ при придбанні нематеріальних активів; перевірка правильності використання форм первинних документів. В першу чергу, на цьому етапі аудитор перевіряє реєстрацію в бухгалтерському обліку об'єктів, які належать до нематеріальних активів, а також відповідність ознак, що характеризують їх природу та відповідність класифікаційним групам. Нематеріальним активам характерні такі ознаки:

- відсутність матеріально-речової форми;
- використання впродовж тривалого терміну;
- невизначеність в отриманні прибутку в майбутній період;
- здатність приносити вигоду підприємству.

Отже, при перевірці відповідності об'єкта до ознак нематеріального активу, аудитор повинен перевірити правильність його оцінки. Оцінка нематеріального активу залежить від способу їх надходження на підприємство на регулюється П(с)БО 8 «Нематеріальні активи». Однак, в окремих випадках (наприклад, внесок нематеріального активу до статутного капіталу підприємства) стає необхідним визначення справедливої вартості нематеріальних активів, для чого розроблено три підходи до оцінки прав інтелектуальної власності:

- дохідний (визначають суми доходів, що утворюються об'єктом власності в результаті використання об'єкта нематеріальних активів);
- витратний (розраховують витрати у поточних цінах на створення об'єкта нематеріальних активів);
- ринковий (ґрунтується на реалізації методу, зокрема порівняльного аналізу продажу). Правильна оцінка нематеріальних активів дасть змогу обґрунтовано формувати собівартість продукції (робіт, послуг) через процес амортизації, визначити фінансові результати підприємства [98].

5. Аудит амортизації нематеріальних активів: перевірка правильності нарахування і відображення в обліку амортизації нематеріальних активів; перевірка відповідності методів амортизації нематеріальних активів, які використовують.

Зазвичай на даному етапі застосовують наступні аудиторські процедури:

- перевірка наявності первинних документів на надходження нематеріальних активів і відображення терміну їх корисного використання;
- перевірка правильності розрахунку початку та закінчення амортизації;
- перевірка застосування порядку нарахування амортизації протягом періоду корисного використання;

- перевірка розрахунків щодо нарахування амортизації в бухгалтерських документах;
- перевірка відображення нарахованої сум амортизації на рахунку;
- перевірка відображення сум по об'єктах нематеріальних активів, які використовують у невиробничій сфері.

6. Аудит операцій із вибуття нематеріальних активів: перевірка бухгалтерського обліку й оподаткування операцій із продажу виключних прав на об'єкти нематеріальних активів положенням нормативних актів; перевірка обліку операцій по передачі невиняткових прав на нематеріальні активи; по безоплатній передачі нематеріальних активів; по передачі нематеріальних активів як внесок до статутного капіталу; по списанню нематеріальних активів положенням нормативних актів.

7. Аудит операцій, пов'язаних із наданням прав на використання нематеріальних активів: перевірка наявності та правильності оформлення договорів на використання нематеріальних активів; перевірка відповідності бухгалтерського обліку прав на використання нематеріальних активів положенням нормативних актів [98].

Наведена послідовність етапів аудиту наявності і руху нематеріальних активів та запропонована методика проведення аудиторської перевірки нематеріальних активів та операцій з ними, уточнена послідовність аудиторських процедур, допоможуть систематизувати результати аудиторських процедур та полегшити проведення аудиту наявності та руху нематеріальних активів ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат».

Організація внутрішнього аудиту на ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» передбачає досягнення та збереження стану певної впорядкованості елементів системи у цілому, підтримання якісної її визначеності.

Внутрішній аудит нематеріальних активів є важливим складником системи управління ними, без якого неможлива повноцінна реалізація інших її функцій.

Внутрішня аудиторська перевірка нематеріальних активів ПрАТ

«Дніпропетровський меблевий комбінат» повинна передбачати вирішення таких завдань:

- проведення інвентаризації нематеріальних активів;
- оцінка якості інвентаризацій нематеріальних активів, що проводяться підприємством в періоді, що перевіряється;
- виявлення неврахованих нематеріальних активів;
- перевірка правомірності і правильності оприбутковування нематеріальних активів на підприємстві;
- перевірка порядку переоцінки нематеріальних активів на предмет відповідності вимогам П(С)БО 8;
- перевірка обґрунтованості вживаних методів амортизації нематеріальних активів;
- перевірка віддзеркалення в обліку амортизаційних витрат;
- перевірка віддзеркалення в обліку операцій вибуття нематеріальних активів;
- перевірка обліку лізингових операцій із нематеріальними активами;
- перевірка правильності формування показників фінансової звітності.

На початку аудиторської перевірки необхідно впевнитися в обґрунтованості віднесення об'єктів до нематеріальних активів. У процесі перевірки внутрішнім аудитором ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» перевіряється законність здійснення операцій шляхом перевірки документів, що підтверджують існування кожного об'єкта нематеріальних активів та виняткові права підприємства на кожен із цих об'єктів. Аудитору також слід переконатися в намірі керівництва організації використовувати дані об'єкти у виробничих або управлінських цілях протягом терміну, що перевищує 12 місяців.

Перевірка наявності неврахованих у балансі нематеріальних активів ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» здійснюється в ході інвентаризації і є достатньо складною контрольною процедурою.

Оскільки об'єкти нематеріальних активів не мають матеріально-речової

структури, проведення їх інвентаризації внутрішнім аудитором ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» повинно здійснюватися шляхом:

- перевірки документів, які підтверджують існування об'єктів нематеріальних активів і прав організації на них;
- аналізу здатності конкретних об'єктів нематеріальних активів приносити економічні вигоди підприємству;
- перевірки правильності оформлення інвентаризаційних документів та відображення результатів інвентаризації в бухгалтерському обліку.

У процесі інвентаризації виявляються причини невіддзеркалення вказаних активів в обліку: списання бухгалтером вартості їх придбання на витрати діяльності або невміння визначити вартісну оцінку прав і документально оформити ці права (ноу-хау, право користування монопольним положенням на ринку). Внутрішній аудитор може використовувати аналітичні процедури оцінки таких об'єктів.

Далі внутрішній аудитор ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» має перевірити правильність документального оформлення операції з нематеріальними активами. Первинні документи з обліку операцій, які пов'язані з надходженням об'єктів нематеріальних активів, повинні фіксувати факт їх існування, надходження на підприємство і прийняття до бухгалтерського обліку, тому для досягнення зазначеної мети аудитором проглядаються поаркушно і порівнюються необхідні первинні документи (договори на придбання об'єктів нематеріальних активів, акт уведення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, технічний паспорт, ліцензійний договір, авторський договір, патент, інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, інвентарний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, податкова накладна з ПДВ тощо). Внутрішньому аудитору ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» на даному етапі доцільно використати методи документального контролю та



узагальнити результати в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

**Документальний контроль операцій із надходження нематеріальних активів ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат»**

<b>Напрями перевірки документального оформлення операцій із нематеріальними активами</b>	<b>За даними підприємства</b>	<b>За даними перевірки</b>	<b>Наявність порушення</b>
«Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів», ліцензія	+	+	-
1. Наявність ліцензійного договору	+	+	-
2. Відповідність законодавства	+	+	-
3. Достовірність даних	+	+	-
4. Правильність розрахунків	+	+	-
5. Повнота розрахунку	+	+	-

Внутрішньому аудитору ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» слід визначити правильність і своєчасність відображення в обліку операцій із формування первісної вартості нематеріальних активів.

На даному етапі аудитору необхідно отримати достатні докази того, що первісна вартість нематеріальних активів, які надійшли на підприємство, сформована відповідно до вимог П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [72] та положеннями, затвердженими в обліковій політиці підприємства, а також упевнитися в тому, що всі операції з надходження нематеріальних активів відображені в бухгалтерському обліку своєчасно, відповідно до вимог нормативних документів.

Внутрішньому аудитору ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» необхідно також установити, чи здійснюється на підприємстві розрахунок амортизаційних відрахувань по нематеріальних активах відповідно до прийнятих та затверджених в обліковій політиці для однорідних груп нематеріальних активів способами нарахування амортизації з використанням

методики розрахунку амортизаційних відрахувань, згідно зі ст. 145 Податкового кодексу України [69].

Під час перевірки правильності здійснення операцій по переоцінці нематеріальних активів вивченню підлягають документи, які підтверджують рішення підприємства про переоцінку, інформацію про наявність активного ринку об'єктів, їх справедливої вартості.

Слід зазначити, що в ході проведення внутрішнього аудиту доцільно перевірити облікові регістри по рахунках 412 «Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів», 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій», 746 «Інші доходи», 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів» за окремими бухгалтерськими записами.

На нашу думку, аудиторська перевірка віддзеркалення в обліку операцій щодо вибуття нематеріальних активів має включати:

- документальну перевірку наявності і правильності оформлення всіх первинних документів, на підставі яких здійснювалося вибуття нематеріальних активів;
- перевірку фактичного факту списання нематеріального активу з балансу;
- оцінку на відповідних бухгалтерських рахунках суми списання залишкової вартості і зносу унаслідок реалізації і на субрахунку 976 «Списання необоротних активів» у результаті ліквідації об'єкту.

Для перевірки правомірності списання нематеріальних активів із бухгалтерського балансу ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» внутрішньому аудитору необхідно перевірити наявність і правильність оформлення бухгалтерських документів та записів:

- 1) у разі вибуття нематеріальних активів за грошові кошти - відповідних договорів, відміток в інвентарних картках;
- 2) акти вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, податкові накладні та відповідність указаних у цих первинних документах сум обліковим регістрам;

3) разі передачі нематеріальних активів як внеску до зареєстрованого (пайового) капіталу інших організацій - установчих документів, оціночних актів та актів вибуття (ліквідації) об'єкта. Аудитору доцільно провести формальну перевірку цих документів, оцінити наявність усіх необхідних реквізитів та здійснити арифметичний підрахунок правильності сум;

4) у разі припинення використання нематеріальних активів для виробничих цілей у зв'язку з моральним зносом або закінченням строку корисного використання - актів комісії з оцінки та списання нематеріальних активів, наказів керівника організації про списання нематеріальних активів та актів вибуття (ліквідації) об'єкта. У процесі перевірки необхідно перевірити відповідність бухгалтерських записів із ліквідації нематеріальних активів типовій кореспонденції рахунків.

Аудитору необхідно отримати достатні докази того, що всі нематеріальні активи, відображені в бухгалтерській звітності, належно оцінені і вся суттєва інформація про них розкрита за статтями звітності згідно з вимогами законодавства.

Особливу увагу необхідно приділити інформації, яка знаходить відображення у пояснювальній записці до бухгалтерської звітності: про способи оцінки нематеріальних активів, придбаних не за грошові кошти; про доходи та витрати, пов'язані з використанням об'єктів нематеріальних активів; про доходи та витрати, пов'язані з отриманням і наданням прав на об'єкти нематеріальних активів; про події після звітної дати й умовних фактів господарської діяльності, пов'язаних з об'єктами нематеріальних активів.

На етапі формування висновків внутрішні аудитори складають аудиторський звіт, розробляють необхідні рекомендації та пропозиції та повідомляють вище керівництво підприємства про отримані результати. На завершальному етапі контроль над усуненням виявлених недоліків та виконанням рекомендацій після обговорення всіх питань із вищим керівництвом здійснює служба внутрішнього аудиту.

Отже, залучення до комерційного обороту нематеріальних активів насамперед спрямоване на отримання економічного ефекту від їх використання. У зв'язку із цим особливого значення, зокрема, для ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат», з огляду на ключову роль активів даного виду в процесі виробництва конкурентоспроможної продукції набуває внутрішній аудит операцій із нематеріальними активами.

Нині не тільки бухгалтеру, а й внутрішньому аудитору слід ретельно розуміти сутність нематеріальних активів, їх особливості обліку, оскільки нез'ясування основних положень обліку нематеріальних активів призводить до помилок в їх визнанні, первісній оцінці, переоцінці, оцінці на дату балансу, нарахуванні амортизації, а головне - у відображенні інформації про нематеріальні активи у фінансовій звітності.

Отже, система внутрішнього аудиту на підприємстві ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» за умови дотримання зазначених вимог щодо її організації та послідовності здійснення самого процесу перевірки нематеріальних активів є гарантією запобігання незаконним діям персоналу підприємства та забезпечить достовірність відтворення господарських операцій (процесів) у первинних бухгалтерських документах, облікових регістрах і формах звітності.

### **3.3. Узагальнення та реалізація результатів аудиту нематеріальних активів**

Результати аудиторської перевірки відображаються в аудиторському звіті, що складається відповідно до міжнародного стандарту 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» [54]. МСА 700 розглядає відповідальність аудитора за формулювання думки щодо

фінансової звітності, форму та зміст аудиторського звіту.

Аудиторський звіт містить інформацію про:

- стан бухгалтерського обліку, - стан внутрішнього контролю;
- достатність і достовірність фінансової звітності.

Цей МСА забезпечує послідовність аудиторського звіту (у випадках, коли аудит здійснювався відповідно до МСА), що підвищує ступінь довіри до нього на глобальному ринку, полегшуючи можливість ідентифікації тих аудитів, які проводились відповідно до визнаних на міжнародному рівні стандартів. Він також допомагає поліпшити розуміння фінансової звітності користувачем та виявити незвичайні обставини, якщо такі мають місце [5, с. 396].

Відповідно до п. 11 МСА 700 аудиторський висновок (тут мається на увазі «думка аудитора») повинен враховувати:

а) висновок аудитора відповідно до МСА 330 «Дії аудитора і відповідь на оцінені ризику» [54] щодо отримання достатніх і належних аудиторських доказів;

б) висновок аудитора відповідно до МСА 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту» [54] щодо суттєвості не виправлених викривлень (окремо або в сукупності);

в) оцінку аудитора чи складена фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах згідно з вимогами застосованої концептуальної основи фінансової звітності, а саме:

- чи дотримано в усіх суттєвих аспектах облікову політику при складанні та поданні фінансової звітності;
- чи подана інформація є доречною, достовірною, порівнюваною і зрозумілою в фінансовій звітності;
- чи є інформація, що подана користувачам у фінансовій звітності, зрозумілою, і як вона суттєво впливає на операції чи події, відображені в фінансовій звітності;
- чи є відповідною термінологія, що використовується в фінансовій звітності.

За практикою аудиторської діяльності аудиторський звіт складається на основі зібраних аудиторських доказів аудитором і свідчить про результати аудиту, є наслідком правильності застосування аудиторських процедур у процесі проведення аудиторської перевірки й оцінки стану бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності.

Аудиторський звіт повинен містити чітко сформульовану думку, викладену письмово (п. 20 МСА 700). Він може складатися у довільній формі, але в ньому обов'язково мають бути такі частини, яких МСА 700 для аудиторського звіту з аудитів, проведених відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, визначає десять (табл. 3.2):

Таблиця 3.2

### Структура аудиторського звіту відповідно до МСА 700

Частини звіту	Зміст частин
Заголовок	Чітко вказується, що це є звіт незалежного аудитора.
Адресат	Визначається для кого призначений аудиторський звіт, тобто — визначається, відповідно до яких завдань його складено.
Вступний параграф	Надається: - назва суб'єкта господарювання, фінансова звітність якого перевірена аудитором; - підтвердження, що фінансова звітність перевірена аудитором; - назва кожного з фінансових звітів, що входять до складу фінансової звітності; - посилання на стислий виклад суттєвих облікових політик та іншу пояснювальну інформацію; - дата або період, які охоплюються кожним фінансовим звітом, що входить до складу фінансової звітності.
Відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність	Включається пояснення того, що управлінський персонал несе відповідальність за складання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, а також за такий внутрішній контроль, який він вважає необхідним для складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки.
Відповідальність аудитора	Зазначається, що відповідальністю аудитора є висловлення думки щодо фінансової звітності на основі результатів аудиту, здійснюється посилання на застосування відповідних стандартів.
Аудиторська думка	У разі висловлення немодифікованої думки щодо фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи, обов'язково необхідно пояснювати: - фінансова звітність відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах.; або - фінансова звітність надає достовірну та справедливую інформацію про..

*Продовж. табл. 3.2*

<b>Частини звіту</b>	<b>Зміст частин</b>
Інша відповідальність аудитора щодо звітності	Інша відповідальність повинна розглядатися в окремому розділі аудиторського звіту, якщо вона є додатковою по відношенню до визначеної МСА відповідальності аудитора за надання звіту щодо фінансової звітності.
Підпис аудитора	Зазначається, що аудиторський звіт повинен бути підписаний.
Дата аудиторського звіту	Датується не раніше від дати, на яку аудитор отримав достатні та відповідні аудиторські докази, на основі яких буде ґрунтуватися його думка щодо фінансової звітності.
Адреса аудитора	Констатується, що повинно бути зазначене місцеперебування в юрисдикції, де практикує аудитор.

У додатку до МСА 700 наведено три ілюстративних приклади аудиторських звітів щодо фінансової звітності, яка складена відповідно до застосовних концептуальних основ, але перевірка здійснювалась щодо різних завдань аудиту.

Необхідно пам'ятати, що надання аудиторського звіту замовнику здійснюється за таких умов:

- звіт адресується замовникові із зазначенням дати складання;
- звіт підписується керівником аудиторської фірми або особою, вповноваженою на це керівником і аудитором (керівником бригади аудиторів), який здійснював перевірку;
- звіт завіряється печаткою аудиторської фірми;
- кожна сторінка аудиторського звіту повинна бути підписана аудитором, який здійснював перевірку (і завірена його особистою печаткою - за наявності останньої).

Якщо аудитор робить свій висновок, що фінансова звітність складена клієнтом в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, то він висловлює думку, яку прийнято називати немодифікованою, а звіт, складений на її підставі — безумовно-позитивним [5, с. 397].

Найбільш тверді гарантії щодо достовірності дає безумовно позитивний аудиторський висновок. Різні зміни у формі стандартного позитивного

висновку свідчать про менш тверді гарантії. Такі зміни в аудиторських стандартах називаються обмеженнями, доповненнями.

Відсутність гарантій це від видачі висновку. У цьому випадку аудитор стверджує, що в нього не склалась думка у зв'язку з відсутністю необхідної переконливої інформації і він не зробив висновку щодо фінансової звітності.

Складаючи аудиторський висновок, аудитор може проігнорувати нематеріальну інформацію. Обмеження і доповнення вносяться в аудиторський висновок залежно від матеріальності (суттєвості) виявлених відхилень чи викривлень фінансової інформації. На практиці розрізняють меншу і більшу ступінь матеріальності. Інформація меншого ступеня важлива і її необхідно розкрити чи слід внести відповідні обмеження в аудиторський висновок, її не можна проігнорувати. Інформація більшого ступеня матеріальності досить важлива і значно впливає на зміст висновку - він стає негативним чи аудитор відмовляється зробити висновок.

При проведенні аудиторської перевірки аудитори повинні виявити проблемні аспекти фінансової звітності, визначити їх суттєвість та можливий вплив на викривлення достовірності звітності у цілому. Аудитор повинен звернути увагу користувачів на проблеми, з якими він зіткнувся у фінансовій звітності, використавши для цього різні види аудиторських висновків.

Аудиторський звіт має адекватно відповідати кількості і якості зібраних аудиторських свідчень та, з іншого боку, точно відображати суттєвість конкретної ситуації, що склалась у клієнта.

У кожній формі аудиторського висновку аудитор повинен коротко, але зрозуміло охарактеризувати особливі обставини аудиту, обґрунтувати причини і умови, які спонукали його висловити свою думку саме в цій, а не в іншій формі.

На досліджуваному підприємстві фактів шахрайства і перекручення інформації в обліку нематеріальних активів не виявлено.

Таким чином, суть думки аудитора відповідає тому виду висновку (та зробленим в ньому формулюванням), який він визначить доречним та



однозначно відповідним результатам своєї роботи. Аудиторський звіт ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» наведено у додатку Л.

За результатами аудиторської перевірки нематеріальних активів ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» станом на 31.12.2018 р. підприємством одержано умовно-позитивну думку «Вважаємо, що зібрана під час перевірки інформація та отримані докази дають достатньо обґрунтовану підставу для висловлення умовно-позитивної думки стосовно фінансової звітності.

На нашу думку, за винятком впливу питання, про яке йдеться у параграфі "Підстава для висловлення умовно-позитивної думки", отримані аудиторські докази є достатньою та відповідною основою для висловлення аудиторської думки, щодо фінансової звітності на основі результатів проведеного нами аудиту.

Фінансова звітність станом на 31.12.2018 р. та за рік, що закінчився на зазначену дату, складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до концептуальної основи та до застосування вимог МСФЗ та вимог діючого законодавства. Вартість чистих активів на звітну дату 31.12.2018 р., відповідає положенням статті 155 Цивільного кодексу України від 16.01.2003р. № 435- IV».

### **Висновки за розділом 3**

В сучасних умовах господарювання виникає необхідність посилення фінансово-економічного контролю діяльності суб'єктів господарювання. В останній час найбільшу увагу приділяють аудиторам, зокрема, до висловлення ними незалежної думки щодо достовірності здійснення господарської діяльності суб'єкта господарювання, її відображення в бухгалтерському обліку та складеній фінансовій звітності. Методика аудиту нематеріальних активів є

однією із складових загальної перевірки фінансової звітності і відіграє важливу роль з урахуванням сучасних економічних відносин.

Підсумовуючи результати дослідження, слід зауважити, що нематеріальні активи являють собою специфічний об'єкт бухгалтерського обліку, якість проведення аудиту якого залежить від правильно обраної облікової політики. Аудит нематеріальних активів ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» розпочинається не на етапі планування чи одержання доказів, а на етапі отримання розуміння клієнта, визначення галузевих, нормативних та інших особливостей ведення бізнесу суб'єктом господарювання, що впливає на порядок визнання, використання та списання нематеріальних активів.

Головною метою проведення аудиту нематеріальних активів – є висловлення незалежної думки аудитора щодо достовірності даних бухгалтерського обліку господарюючого суб'єкта, а також повноти і своєчасності відображення цих даних у фінансові звітності. Також здійснюється перевірка первинних документів і майнових прав на нематеріальні активи, що підтверджують права володіння ними.

Проведення якісного аудиту нематеріальних активів ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» значно міро пов'язана із методикою проведення аудиту. Під час формування методики аудиту нематеріальних активів ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» нами врахована специфіка діяльності досліджуваного підприємства, розроблено план і програму перевірки з урахуванням обсягів і якості наданої інформації.

За результатами дослідження зроблено висновок, що чим вища якість інформації наданої для перевірки, тобто інформації що склалася в системі бухгалтерського обліку на підприємстві, тим буде вищою якість проведеного аудиту. Відповідно і буде вищою впевненість користувача інформацією в її достовірності та можливості її використання.

## ВИСНОВКИ

У дипломній роботі здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано можливі варіанти розв'язання актуального завдання - удосконалення обліку і аудиту нематеріальних активів підприємства. Для досягнення поставленої мети у дипломній роботі сформульовано такі висновки.

На основі дослідження економічної сутності, порядку класифікації, визнання та оцінки нематеріальних активів встановлено, що у сучасних умовах господарювання все більше підприємств використовують у своїй діяльності різноманітні нематеріальні активи. Це певною мірою нові об'єкти обліку, унікальні за своїми характеристиками, складом, рівнем впливу на результати господарської діяльності. Наявність їх у складі господарських засобів підприємства збільшує ринкову вартість активів, підвищує інвестиційну привабливість.

Провівши аналіз існуючих підходів дослідників в сфері обліку до класифікації нематеріальних активів, було встановлено, що не всі із виділених авторами підходів слід використовувати в обліку. Оскільки вони не впливають на методологію бухгалтерського відображення таких активів, та, відповідно, не мають визначальної ролі з позиції бухгалтерського обліку.

Нематеріальні активи у процесі становлення ринкових відносин в Україні з кожним днем займають все більшу частку в активах підприємств. Вони несуть не тільки збільшення економічних вигід, а і впливають на підвищення конкурентоспроможності та інвестиційної привабливості підприємства. Актуальність обліку і аудиту нематеріальних активів невинно зростає, оскільки відбувається розширення впровадження нематеріальних активів на підприємствах і в організаціях. Тому важливо знати, які саме нормативні та законодавчі документи треба використовувати при обліку і аудиті нематеріальних активів.

Дослідження розбіжностей, які існують у нормативно-правових документах щодо визначення поняття нематеріальних активів, обумовлюють

потребу внесення змін до них з метою встановлення єдиного трактування цієї категорії. Ідентифікація нематеріальних активів залежить від їх належності до певної класифікаційної групи, що вимагає змістовного вивчення кожного конкретного об'єкта і з'ясування його характеристики з урахуванням цілого комплексу економічних, облікових, аналітичних та контрольних завдань.

Підсумовуючи результати дослідження, зроблено висновок, що нематеріальні активи являють собою специфічний об'єкт бухгалтерського обліку, якість проведення аудиту якого залежить від правильно обраної облікової політики. Аудит нематеріальних активів має розпочинатися не на етапі планування чи одержання доказів, а на етапі отримання розуміння клієнта, визначення галузевих, нормативних та інших особливостей ведення бізнесу суб'єктом господарювання, що впливає на порядок визнання, використання та списання нематеріальних активів.

Характеристика фінансово-господарської діяльності підприємства ПАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» дозволили дійти висновку, що організація бухгалтерського обліку на підприємстві організована на високому рівні.

Аналіз основних показників діяльності підприємства свідчить, що загальна величина капіталу у 2018 році становила 23311 тис. грн, що на 4515 тис. грн або на 24,0% більше, ніж на кінець 2016 року та на 929 тис. грн або на 4,2 % більше показника 2017 року.

Власний капітал ПАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» у 2018 році становив 18773 тис. грн, що на 2614 тис. грн або на 16,2% більше, ніж на кінець 2016 року та на 1575 тис. грн або на 9,2 % більше показника 2017 року.

Позиковий капітал підприємства на кінець 2018 року становив 4538 тис. грн., що на 1901 тис. грн або на 72,1 % більше, ніж на кінець 2016 року та на 646 тис.грн., або на 12,5 % менше показника 2017 року, що характеризують діяльність підприємства позитивно.

Середньорічна вартість основних засобів основного виду діяльності (за первісною вартістю) у 2018 році склала 19960 тис. грн та має

тенденцію до зростання. Так, у порівнянні з 2016 роком їх вартість зросла на 3640 тис. грн або на 22,3%, а у порівнянні з минулим 2016 роком на 1846 тис. грн., або на 10,2%.

Середньорічна вартість оборотних активів у 2018 році становила 14434 тис. грн, що на 4224 тис. грн, або на 41,4% більше, ніж у 2016 році, та на 2194 тис. грн або на 17,9 % більше показника минулого року.

Чистий дохід від реалізації товарів, робіт, послуг є основним обсяговим показником діяльності ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат», отже його зростання варто оцінити позитивно. Чистий дохід від реалізації за 2018 рік становив 35876 тис. грн, що більше показника 2016 року на 10403 тис. грн, або на 40,8% та більше, ніж у минулому році на 1232 тис. грн, або на 3,6%.

Динаміка собівартості реалізації має також тенденцію до зростання, так, цей показник у 2018 році становив 26437 тис. грн, що на 8441 тис. грн. або на 46,9% більше, ніж у 2016 році та на 877 тис. грн. або на 3,4 більше, ніж у 2017 році.

Чистий прибуток у 2018 році становив 1575 тис. грн, що на 374 тис. грн. або на 31,1% більше показника 2016 року, та на 536 тис. грн., або на 51,6% більше розміру прибутку 2017 року.

Як свідчить аналіз основних показників діяльності ПАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» мало позитивний фінансовий результат протягом досліджуваних 2016-2018 років.

У процесі дослідження встановлено, що в сучасних умовах розвитку ринкових відносин ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» у своїй діяльності використовує різні нематеріальні активи. Дотримання вимог чинного в Україні законодавства вимагає від ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» здійснення обліку всіх господарських операцій з нематеріальними активами. Облік нематеріальних активів ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» починається з документування операцій з ними, тобто належного оформлення первинних документів з придбання, створення, руху, продажу,

ліквідації нематеріальних активів. Втім більшість з них має недоліки, які суттєво впливають на обліковий процес.

Використання раціональних форм первинних документів на ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» сприятиме оперативності прийняття управлінських рішень, отриманню необхідних даних для управлінського та економічного аналізу, впливатиме на достовірність оцінки об'єктів нематеріальних активів.

За результатами дослідження встановлено, що в Наказі про облікову політику ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» не відображається інформація щодо організації обліку нематеріальних активів, отже при складанні наказу про облікову політику ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» щодо відображення інформації про нематеріальні активи рекомендуємо зазначати: в частині організації роботи бухгалтерської служби підприємства – інформацію щодо посадової інструкції бухгалтера з обліку нематеріальних активів, склад і обсяг комерційної таємниці та порядок їх захисту; в частині організаційно-технологічних аспектів – форму ведення бухгалтерського обліку, організацію документації і документообігу в системі облікової інформації, організацію, умови й строки зберігання документів та облікових регістрів на підприємстві, робочий план рахунків; в частині методичних аспектів – крім загальновстановлених елементів (порядок встановлення терміну корисного використання нематеріальних активів; методи нарахування амортизації нематеріальних активів; порядок і умови переоцінки нематеріальних активів; періодичність (період) зарахування сум дооцінки нематеріальних активів до нерозподіленого прибутку); рекомендуємо зазначати такі елементи, як умови збільшення первісної вартості об'єктів нематеріальних активів; порядок визначення ліквідаційної вартості нематеріальних активів; установлення груп (класифікація) нематеріальних активів для їх переоцінки; порядок установлення зміни терміну корисного використання нематеріальних активів; порядок застосування методики визначення суми втрат від зменшення корисності нематеріальних активів (особливо нематеріальних активів із невизначеним

терміном корисного використання і невикористовуваних нематеріальних активів); порядок визначення вигід від відновлення корисності нематеріальних активів; порядок відображення результатів переоцінки нематеріальних активів в регістрах аналітичного обліку; порядок списання (ліквідації) нематеріальних активів (особливо недоамортизованих).

Дані пропозиції сприяють більш раціональній організації обліку нематеріальних активів на підприємстві, що дозволить сформувати точну та правдиву інформацію про стан і рух таких активів на підприємстві.

З метою удосконалення облікових процедур щодо нематеріальних активів у дипломній роботі досліджено методику синтетичного та аналітичного обліку основних господарських операцій з руху нематеріальних активів, розроблено пропозиції щодо їх автоматизації.

У сучасному ринковому середовищі неможливо уявити процес управління потенціалом підприємства без використання інформаційних технологій. Облік на підприємстві ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат», в тому числі обліку нематеріальних активів ведеться за допомогою програми «Інфо-бухгалтер». Нами рекомендовано до використання програмний комплекс «1С: Підприємство 8. Управління виробничим підприємством для України».

Використання оцінки в бухгалтерському обліку як для облікового відображення, так і складання фінансової звітності щодо нематеріальних активів вимагає від аудитора використання комплексу прямих та непрямих процедур для одержання достовірних доказів на яких буде ґрунтуватися аудиторська думка. Результатом проведеного аудиту нематеріальних активів є висловлена аудиторська думка, яка є неупередженою та містить достовірну інформацію.

Для вдосконалення аудиту нематеріальних активів на ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» на основі Міжнародних стандартів аудиту нами розроблено загальний план та програму аудиту нематеріальних активів, в якій деталізовано аудиторські процедури перевірки і робочі

документи аудитора. Крім того, було вдосконалено етапи проведення аудиторської перевірки нематеріальних активів ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат».

Проведенню аудиту нематеріальних активів у ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» перешкоджає наявність проблем, зумовлених специфікою об'єкта аудиту та відсутністю належно розробленої методики. Нами удосконалено методику аудиту нематеріальних активів завдяки виділенню методичних прийомів та процедур, що можуть забезпечити комплексне дослідження операцій з нематеріальними активами в процесі аудиторської перевірки ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат».

Залучення до комерційного обороту нематеріальних активів ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» насамперед спрямоване на отримання економічного ефекту від їх використання. У зв'язку із цим особливого значення ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» набуває внутрішній аудит операцій із нематеріальними активами. Нині не тільки бухгалтеру ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат», а й внутрішньому аудиту слід ретельно розуміти сутність нематеріальних активів, їх особливості обліку, оскільки нез'ясування основних положень обліку нематеріальних активів призводить до помилок в їх визнанні, первісній оцінці, переоцінці, оцінці на дату балансу, нарахуванні амортизації, а головне - у відображенні інформації про нематеріальні активи у фінансовій звітності.

Отже, система внутрішнього аудиту на ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» за умови дотримання зазначених вимог щодо її організації та послідовності здійснення самого процесу перевірки нематеріальних активів є гарантією запобігання незаконним діям персоналу підприємства та забезпечить достовірність відтворення господарських операцій у первинних бухгалтерських документах, облікових регістрах і формах звітності.

За результатами аудиторської перевірки нематеріальних активів ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» станом на 31.12.2018 р. підприємством одержано умовно-позитивну думку.



Фактів шахрайства та викривлення інформації в обліку нематеріальних активів не виявлено.

Впровадження на ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» рекомендованих заходів з вдосконалення обліків та аудиту нематеріальних активів на підприємстві дозволять отримувати керівництву ще більше інформації щодо якості ведення обліку нематеріальних активів та його відповідності вимогам чинного законодавства. Крім того, можна стверджувати, що реалізація перелічених напрямів вдосконалення обліку і аудиту нематеріальних активів на ПрАТ «Дніпропетровський меблевий комбінат» призведе до значного підвищення результативності його фінансово-економічної діяльності.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андросова О.Ф. Методика аудиту основних засобів і нематеріальних активів та її вплив на якість аудиту / О.Ф. Андросова, К.А. Калугіна // Вісник Хмельницького національного університету. – 2014. – № 3. – Т.3. – С. 250-255.
2. Анохіна К. О. Оцінка ефективності використання нематеріальних ресурсів підприємств. Вісник соціально-економічних досліджень. – 2016. – № 2 (61). – С. 72-79.
3. Атамас П.Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки: навч. посіб. / П.Й. Атамас. – Д.: ДУЕП, 2013. – 392 с.
4. Аудит : підручник / [О.А. Петрик, В.О. Зотов, Б.В. Кудрицький та ін.]; за заг. ред. проф. О.А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2015. – 498 с.
5. Аудит (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту) : підручник / за ред. проф. В.В. Немченко, О.Ю. Редько. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.
6. Аудит: організація і методика: навч. посібник / М.Ф.Огійчук, І.Т. Новиков, І.І. Рагуліна – К.: Алеута, 2012. – 664 с.
7. Банасько Т. Проблеми та перспективи дослідження нематеріальних активів в Україні / Т. Банасько // Економіст. - 2013. - № 2. - С. 30-33.
8. Безверхий К.В. Інформаційний комплекс облікової системи та звітність в Україні: монографія / К.В. Безверхий, Т.В. Бочуля. – К.: Центр учбової літератури, 2014. – 184 с.
9. Безверхий К. В., Пантелєв В. П. Консолідований звіт про управління. Новації управлінської практики звітування. Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. – 2018. – № 1-2. – С. 37-46.
10. Бігдан І. А. Оцінка вартості прав інтелектуальної власності в системі управління інтелектуальним капіталом / І. А. Бігдан // Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності: збірник наукових праць. – 2010. – Маріуполь: Аванті, 2013. - Т. 1. – С. 139-146.
11. Бойчик І.М. Економіка підприємства: [навчальний посібник для

студентів вищих навчальних закладів] / І.М. Бойчук. – К.: Атіка, 2013. – 480 с.

12. Бондар М.І. Звітність підприємства: підручник / [М. І. Бондар, Ю. А. Верига, М. М. Орищенко та ін.] – К. : «Центр учбової літератури», 2015. – 570 с.

13. Бондаренко М.В. Види аудиторських висновків та умови їх надання / М.В. Бондаренко // Управління розвитком. – 2013. – №2 (99). – С. 20-21.

14. Бондаренко О.С. Визнання нематеріальних активів у вітчизняній і зарубіжній практиці господарювання / О.С. Бондаренко, М.С. Гончаренко // Ефективна економіка. – 2013. – № 7 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua>.

15. Булат Г. В., Камінська А. М. Сутність нематеріальних активів та особливості організації їх обліку. Молодий вчений. –2014. Випуск № 5. С. 67–69.

16. Бурлан С. А. Організація і методика аудиту : навч. посіб. / С. А. Бурлан, Н. О. Руденко. – Миколаїв : Вид-во ЧНУ ім. Петра Могили, 2017. – 184 с.

17. Бухгалтерський облік: навч. посібник / Ю.А. Верига, М.О. Виноградова, Т.В. Гладких, О.С. Гусакова, А.Ж. Пшенична, Н.В. Фірсова / за заг. ред. проф. Ю.А.Вериги [2-ге вид. перероб. і допов.]. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 500 с.

18. Вакун О.В. Нова сутність нематеріальних активів в бухгалтерському обліку / О.В. Вакун // Сталій розвиток економіки. – 2013. - № 3. – С. 211-215.

19. Верхоглядова Н. І. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика : навчально-практичний посібник / Н. І. Верхоглядова, В. П. Шило, С. Б. Ільїна. – К. : Центр учбової літератури, 2018. – 536 с.

20. Виноградова М. О. Аудит: навч. посібник / М. О. Виноградова, Л. І. Жидєєва. – К.: Центр учбової літератури, 2014. – 654 с.

21. Вікно у світ "1С". / [Електронний ресурс]. – Спосіб доступу : [www.dtki.com.ua](http://www.dtki.com.ua).

22. Голов С. Ф. Управлінський облік: підручник / С.Ф. Голов. – К.: Центр навчальної літератури, 2018. – 400 с.

23. Голубнича Г.П Звітність підприємства: [навчальний посібник] / Т.Г.

Мельник. – К.: ВПЦ «Київський університет», 2012. – 563 с.

24. Гончарук Я. А. Інформаційні системи і технології в обліку : навчальний посібник / Я. А. Гончарук., Н. С. Марушко, Д. С. Лозовицький, Г. М. Воляник. – Львів: «Магнолія 2006», 2017. – 400 с.

25. Господарський Кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV [Електронний ресурс] / Україна. Міністерство фінансів України. - Спосіб доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

26. Гудзенко Н. Особливості визнання та оцінки нематеріальних активів як об'єктів обліку та звітності [Електронний ресурс] / Гудзенко Н., Наконечний А. // Режим доступу: <http://www.confcontact.com/2008dec/8-nakonechnij.htm>.

27. Дерун І. А. Проблеми оцінювання інтелектуального капіталу та його відображення у фінансовій звітності. Актуальні проблеми економіки. – 2013. №6(144). – С. 103–113.

28. Диба В. М. Аналітичне забезпечення формування патентної політики інституційних одиниць підприємництва / В. М. Диба // Вчені записки : зб. наук. праць. – К. : КНЕУ, 2014. – Вип. 16. – С. 88–93.

29. Диба В. М. Обліково-аналітичне забезпечення управління нематеріальними активами : монографія / В. М. Диба. — К.: КНЕУ, 2015. - 428 с.

30. Диба В. М. Фінансовий облік нематеріальних активів підприємства / В. М. Диба // Ефективна економіка : електронне наукове фахове видання (Index Copernicus, Google Scholar) / Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет. – 2015. - №11. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5371>.

31. Жураковська І. В. Історичні аспекти розвитку поняття інтелектуальної власності як об'єкта бухгалтерського обліку / І. В. Жураковська // Економіка і регіон. – 2014. – № 1 (8). – С. 81-88.

32. Завгородний В. П. Бухгалтерський облік в Україні / В. П. Завгородний. - К.: А.С.К., 2009. - 848 с.

33. Засадний Б. А. Розвиток бухгалтерського обліку і внутрішнього

контролю діяльності підприємств в умовах застосування МСФЗ: монографія / Б. А. Засадний – К. : Кондор, 2018. – 304 с.

34. Звітність підприємств : навч. посіб. (для студ. вищ. навч. закл. за спец. «Облік оподаткування») / [В. П. Пантелеєв, О. А. Юрченко, Г. М. Курило, К. В. Безверхий ; за заг. редакцією д. е. н., проф. В. П. Пантелеєва]. – К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2017. – 432 с.

35. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 19.04.01р. № 186 зі змінами та доповненнями [Електрон. ресурс] / Україна. Верховна Рада. – Спосіб доступу: <http://www.liga.net>.

36. Карпенко Є.А. Бухгалтерський облік у системі процесно-орієнтованого управління підприємством / Є.А. Карпенко // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. Серія «Економічні науки». – Полтава: ПУЕТ, 2012. – № 1 (52). – С. 271-275.

37. Карпенко Є.А. Внутрішній аудит у системі процесно-орієнтованого управління підприємствами / Є.А. Карпенко, І.Ю. Кравченко // Глобальні та національні проблеми економіки. – Миколаїв: Миколаївський національний університет ім. Сухомлинського, 2016. – № 13. – С. 271-276. Режим доступу: <http://global-national.in.ua/issue-13-2016>

38. Карпенко Є.А. Удосконалення внутрішнього контролю процесів в системі процесно-орієнтованого управління підприємством / Є.А. Карпенко // Інноваційна економіка: науково-виробничий журнал. – Тернопіль: ТІАВ, 2011. – № 7(26). – С. 58-61.

39. Карпенко Є. А. Фінансовий облік: навч.-метод. посібник / Є.А. Карпенко. – Полтава: ПУЕТ, 2015. – 359 с.

40. Корягін М. В. Бухгалтерський облік у системі управління вартістю підприємства: теоретико-методологічні концепції: монографія. Львів: ЛКА, – 2014. – 389 с.

41. Кузик Н.П. Актуальні проблеми обліку та оцінки нематеріальних

активів / Н.П. Кузик, О.А. Боярова [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.afj.org.ua>.

42. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту [Текст] : підручник / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. – К.: Каравела, 2012. – 544 с.

43. Куцик П. О., Дрогобицький І. М. , Плиса З. П. , Скоп Х. І. Облікова концепція управління вартістю нематеріальних активів підприємства: монографія. – Львів: Растр-7, – 2016. – 268 с.

44. Куцик П.О. Особливості ідентифікації нематеріальних активів у банківському секторі // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. – 2013. – № 4(60). – С. 165-171.

45. Лаговська С.Ф. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навчальний посібник / О.А. Лаговська, С.Ф. Легенчук, В.І. Кузь, С.В. Кучер. – К.: Кондор, 2018. – 418 с.

46. Левченко Н.М. Удосконалення методики аудиту нематеріальних активів з метою систематизації результатів аудиторських процедур / Н.М. Левченко, Н.С. Понікарова // Вісник Хмельницького національного університету. – 2014. - № 2. - Т.1. – С.118-121.

47. Леоненко П.М. Історія економічних учень: підручник / П.І. Юхименко. – К.: Знання, 2016. – 639 с.

48. Лісовицький В.М. Історія економічних вчень / В.М. Лісовицький – К.: «Центр навчальної літератури», 2014. – 220 с.

49. Лук'яненко Л.І., Шелест В.С. Актуальні питання оцінки нематеріальних активів / Л.І. Лук'яненко, В.С. Шелест // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – Кіровоград: Кіровоградський національний технічний університет, 2015. – Вип. 24. – С. 248-257.

50. Мельник Т.Г. Бухгалтерський облік. Практикум. Навчальний посібник. Видання друге, доповнене і перероблене / Мельник Т.Г. – К.:Кондор-Видавництво, 2017. – 269 с.

51. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних

активів, затверджені Наказом Міністерства фінансів України; від 16.11.2009 № 1327 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=233413&cat\\_id=34932](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=233413&cat_id=34932)

52. Міжнародні стандарти аудиту: схеми і таблиці [Текст]: навч. посібник / О. А. Петрик, А. Ж. Пшенична, О. В. Артюх-Пасюта, А. І. Мілька. Полтава: ПУЕТ, 2013. – 301 с.

53. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. [Електронний ресурс] - Спосіб доступу : <http://pro-u4ot.info>.

54. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи». IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua>.

55. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: Видання 2016-2017 року [Електронний ресурс] / Україна. Аудиторська Палата України. - Режим доступу: [http:// www.apu.com.ua](http://www.apu.com.ua)

56. Міжнародні стандарти фінансової звітності // [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – Спосіб доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.

57. Мних Є.В. Економічний аналіз: підручник / Є.В. Мних. – К.: Знання, 2014. – 630 с.

58. Нарожний А. Економічна сутність нематеріальних активів / А. Нарожний // Економіка АПК. - 2014. - № 1. - С. 81-86.

59. Напрями розвитку облікової оцінки та звітності щодо нематеріальних активів підприємства в контексті теорії вартісно-орієнтованого управління: Розвиток обліку, аналізу і аудиту суб'єктів суспільного інтересу: монографія / Ю. А. Гороховець та ін.; ЖДТУ, – Житомир: О. О.Євенок, – 2017. – 340 с.

60. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2014 р. № 73 [Електронний ресурс] / Україна. Міністерство фінансів України. - Спосіб доступу: [http:// www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

61. Облікова політика підприємства : навч. посіб. / Ю. А. Верига, В. А. Кулик, Ю. О. Ночовна, С. Ю. Іванюк – К. : «Центр учбової літератури», 2015. – 312 с.
62. Олендій О.Т. Методичні засади проведення аудиту нематеріальних активів / О.Т. Олендій, І.К. Шушакова // Інноваційна економіка. – 2013. – № 5(43). – С. 291-297.
63. Пилипенко І. Аудит: застосування міжнародних стандартів аудиту в аудиторській практиці України / І. Пилипенко. - К.: Держ. академія статистики, обліку та аудиту, 2012. - 169 с
64. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 191. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.buhoblik.org.ua/uchet/organizacziya-buxgalterskogo-ucheta/388-plan-rahunkiv.html>.
65. Плекан М. В. Нематеріальні активи як об'єкт обліку і звітності. Вісник Національного університету “Львівська політехніка”. – 2014. – № 794. – С. 221–225.
66. Плекан М. В. Проблемні аспекти нематеріальних активів. Вісник УЖНУ. Серія “Економіка”. – 2015. – Вип. 1 (45). Т.2. – С. 112-115.
67. Побережець О.В. Ідентифікація та класифікація нематеріальних активів та проблеми їх визначення / О.В. Побережець, К.В. Іванова // Економіка: реалії часу. – 2012. – № 2(3). – С. 98-104.
68. Позняковська Н.М. Фінансовий облік. Частина 1 : навчальний посібник / Н.М. Позняковська, Ю.В. Довгалець – К.: Видавничий дім «Кондор», 2017. – 274 с.
69. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. [Електронний ресурс] / Україна. Верховна Рада. – Спосіб доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
70. Польова Т. В. Облік, аудит і аналіз нематеріальних активів: дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит” / Тетяна Володимирівна Польова. – Х., 2013. – 184 с.



71. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] – Спосіб доступу: <http://buhgalter911.com-/Res/PSBO/PSBO.aspx>.

72. Положення стандарт бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» : Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 [Електронний ресурс]. - Спосіб доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

73. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017р.№ 2258-VIII зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс] / Україна. Верховна Рада. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

74. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV (зі змінами та доповн.) [Електронний ресурс]. – Спосіб доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

75. Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів: Наказ Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. №732: [Електронний ресурс]. – Спосіб доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04>.

76. Проскуріна Н. М., Гороховець Ю. А. Диференціація підходів до трактування нематеріальних активів як економічної категорії. Збірник наукових праць “Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки”. – 2016. № 2 (30). С. 14–23.

77. Проскуріна Н. М., Гороховець Ю. А. Методичні підходи до класифікації нематеріальних активів. Науковий вісник Одеського національного економічного університету. – 2016. № 8 (240). – С. 115–128.

78. Професійна діяльність бухгалтера: аутсорсинг, ризики, захист інформації: монографія / Л. В. Чижевська, І. М. Вигівська, А. П. Дикий, Л. С. Скакун. – Житомир : ЖДТУ, 2011. – 404 с.

79. Прохар Н. В. Фінансовий облік: навч.-метод. посібник / Н.В. Прохар, Є. А. Карпенко. – Полтава: ПУЕТ, 2015. – 119 с.

80. Пшенична А.Ж. Аудит. навч. посібник / А.Ж. Пшенична – К: Центр учбової літератури, 2011. - 315 с.

81. Рилєєв С.В. Нематеріальні активи: окремі нормативно-правові аспекти

обліку / С.В. Рилєєв, А.Л. Романчук // Науковий вісник Буковинського державного фінансово-економічного університету. Економічні науки. – 2013. – Вип. 1. – С. 368-374.

82. Сизоненко О.В. Внутрішній аудит в сегменті операцій з нематеріальними активами / О.В. Сизоненко // Інноваційна економіка. – 2013. - № 9(35). – С. 267-272.

83. Старко І.Є. Облік і контроль нематеріальних активів в системі управління діяльністю підприємства: автореф. дис. канд. екон. наук: спец.: 08.00.09 – бухгалтерський облік аналіз та аудит / І.Є. Старко. – Львівська комерційна академія, 2015. – 20 с.

84. Стояненко І. В. Особливості управління нематеріальними активами підприємства // Молодий вчений, 2014. – № 7(10). – Ч. 2. – С. 82-85.

85. Сусіденко В. Т. Інформаційні системи і технології в обліку: навчальний посібник. — 2-ге вид., перероб. і доп. В. Т. Сусіденко. – К.: Центр учбової літератури, 2016. – 224 с.

86. Сучасні тенденції розвитку обліку, контролю й аналізу нематеріальних активів: монографія / за заг. ред. Ф. О. Журавки. – Суми: Ярославна, –2015. – 208 с.

87. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність : підручник / Н.М. Ткаченко. –К.: Алерта, 2013. – 982 с.

88. Фінансовий аналіз: навчальний посібник / за ред. Сокольська Р.Б., Зелікман В.Д., Акімова Т.В. – Дніпро: НМетАУ, 2017. – 92 с.

89. Чуб Ю. В. Аналіз наявності та використання нематеріальних активів. Економічний аналіз : зб. наук. праць. – 2014. – Том 15. № 3. – С. 225-229.

90. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / В. Г. Швець. – 4-те вид., переробл. і доповн. – К. : Знання, 2015. – 572 с.

91. Шеремет А. Д. Аудит : учебник / А. Д. Шеремет, В. П. Суйц. – М. : ИНФРА-М, 2009. – 412 с.

92. Шигун М. М., Іваненко В. О. Види звітності підприємств : підходи до їх класифікації / М. М. Шигун, В. О. Іваненко [Електронний ресурс]. – Спосіб

доступу : <http://eztuir.ztu.edu.ua/4584/1/432.pdf>.

93. Шимановська-Діанич Л.М. Процесно-орієнтоване управління та внутрішній контроль на підприємствах роздрібної торгівлі: монографія / Л.М. Шимановська-Діанич, Є.А. Карпенко. – Полтава: ПУЕТ, 2012. – 269 с.

94. Шквір В.Д. Інформаційні системи і технології в обліку та аудиті: підручник / В. Д. Шквір, А.Г. Загородній, О.С. Височан. – Львів. : Видавництво Львівської політехніки, 2016. – 400 с.

95. Шпонько І. О. Формування облікової політики щодо нематеріальних активів / І. О. Шпонько [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.rusnauka.com/10\\_DN\\_2013/Economics/7\\_133191.doc.htm](http://www.rusnauka.com/10_DN_2013/Economics/7_133191.doc.htm).

96. Шульга С.В. Використання аналітичних процедур для здійснення аудиту нематеріальних активів / С.В. Шульга // Вісник Державної академії статистики, обліку та аудиту. – 2013. – № 4 (9). – С. 21 – 27.

97. Щур О. В. Визначення та ідентифікація нематеріальних активів / Щур О. В., Олексієнко Т. В. // Економіка і регіон. – 2012. – №1 (24). – с. 80-85.

98. Юрківська Л.Й. Аудит ефективності нематеріальних активів: аналіз існуючих підходів / Л.Й. Юрківська, О.Л. Біляченко // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2013. - № 2(56). – С. 217-220.

99. Ягнюк М. Нормативне регулювання оцінки нематеріальних активів для бухгалтерського та податкового обліку / М. Ягнюк // Економіка України. – 2014. – № 1. – С. 49-54.

100. Яремко І. Й. Публічна репрезентація інформаційно-інтелектуальної складової капіталу підприємства. Науковий вісник Ужгородського університету. Серія “Економіка”. – 2015. Вип. 1 (45). Т. 2. С. 311–316.

101. Ярміш О.В. Облік нематеріальних активів по міжнародним і національним стандартам [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.rusnauka.com/35\\_OINBG\\_2012/Economics/7\\_122052](http://www.rusnauka.com/35_OINBG_2012/Economics/7_122052)

102. Ясишена В.В. Економічний зміст та класифікація нематеріальних активів для цілей бухгалтерського обліку / В.В. Ясишена [Електронний ресурс]

// Ефективна економіка. – 2015. – № 8. – Режим доступу:  
<http://www.economy.nayka.com.ua>.